

جامعة اليرموك

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

رسالة ماجستير بعنوان

مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المستشفيات الخاصة الأردنية

The Extent of Implementing Target Costing Method in Jordanian Private Hospitals

إعداد الطالب

احمد عدنان أبو الهيجاء

2008730013

إشراف الأستاذ الدكتور

محمود حسن قاقيش

قدمت هذه الدراسة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

جامعة اليرموك

الفصل الدراسي الأول

2013-2012

بسم الله الرحمن الرحيم

مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المستشفيات الخاصة الأردنية

The Extent of Implementing Target Costing Method in Jordanian Private Hospitals

إعداد الطالب

احمد عدنان أبو الهيجاء

2008730013

بكالوريوس محاسبة – جامعة اربد الأهلية – إربد – الأردن لعام 2006

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص

المحاسبة في جامعة اليرموك، إربد – الأردن

وافق عليها

التوقيع

الأستاذ الدكتور محمود حسن قاقيش مشرفاً ورئيساً ....

قسم المحاسبة، جامعة اليرموك

الأستاذ الدكتور تركي راجي الحمود عضواً ....

قسم المحاسبة، جامعة اليرموك، تفرغ علمي، جامعة الأميرة سمية للتكنولوجيا

الدكتور إياد عيسى السرطاوي عضواً ....

قسم المحاسبة، جامعة اليرموك

تاريخ المناقشة: 26 / 12 / 2012

الإهداء

إلى والدي العزيزين

إلى أخي وأخواتي

إلى زوجتي الغالية

إلى فلذة كبدي حلا

إلى أصدقائي

الباحث

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أكرم المرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

الشكر لله أولا، الذي أعانني على انجاز هذا العمل المتواضع.

ولا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذي الفاضل، الأستاذ الدكتور محمود حسن قاقيش على تكرمه بالإشراف على هذه الرسالة وإحاطتي بالرعاية الصادقة والتوجيه الحكيم الذي كان له الأثر الكبير في إثراء هذه الدراسة والخروج بها إلى حيز الوجود.

كما أتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة الأستاذ الدكتور تركي راجي الحمود و الدكتور إياد عيسى السرطاوي، الذين تكرما بقبول مناقشة هذه الرسالة وإعطائي التوجيهات والملاحظات التي ترفع من سوية هذه العمل.

كما أتقدم بالشكر إلى كل من ساهم في انجاز هذه الرسالة.

الباحث

فهرس المحتويات

فهرس الجداول

	تهتم المستشفيات الخاصة الأردنيـــة بالتحـــسين المـــستمر لتخفيض تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها".	
(5-11)	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية السادسة "لا تواجه المستشفيات الخاصة الأردنية صعوبات عند تطبيـــق طريقة التكلفة المستهدفة".	89
(5-12)	نتائج اختبار T للعينة الاحادية لفحص الفرضية السادسة "لا تواجه المستشفيات الخاصة الأردنية صعوبات عند تطبيـــق طريقة التكلفة المستهدفة".	91

فهرس الملاحق

ملخص الدراسة

أبوالهيجاء، أحمد عدنان أمين. مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المستشفيات الخاصة الأردنية: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير، جامعة اليرموك 2012 المشرف: (الأستاذ الدكتور محمود حسن قاقيش).

هدفت هذه الدراسة إلى بيان فيما إذا كانت المستشفيات الخاصة الأردنية تدرك أهمية ومزايا تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، ومدى امتلاكها للمقومات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة، ومدى تطبيقها لخطوات طريقة التكلفة المستهدفة من خلال تحديدها وتحقيقها وتحسينها، وكذلك التعرف إلى الصعوبات التي قد تواجهها عند التطبيق.

ولغرض تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإعداد استبانة، وتوزيعها على المدراء الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة والتدقيق الداخلي في المستشفيات عينة الدراسة، والتي تكونت من 22 مستشفى من المستشفيات الخاصة الأردنية البالغ عددها 61 مستشفى حتى نهاية عام 2011 أي مانسبتة 36% من مجتمع الدراسة حيث تم توزيع 44 استبانة كانت نسبة الاسترداد فيها 100%.

وقد تم استخدام الإحصاء الوصفي المتمثل في المتوسطات والتكرارات والنسب المئوية والانحرافات المعيارية لوصف خصائص عينة الدراسة، كما تم استخدام الإحصاء الاستدلالي المتمثل في اختبارT-Test لاختبار فرضيات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، أن المستشفيات الخاصة الأردنية تدرك بدرجة متوسطة أهمية ومزايا تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، وتبين أيضا أنها تمتلك بعض المقومات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة وهي بحاجة لامتلاكها بالكامل من اجل تطبيق هذه الطريقة بكل كفاءة، وهي بحاجة أيضا إلى التقيد والالتزام بخطوات تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة من اجل تطبيقها بالشكل الامثل، واخيراً تم التوصل إلى إن المستشفيات الخاصة الأردنية لا تواجه صعوبات كبيرة جدا تحول دون تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة ولكن هناك بعض الصعوبات يجب العمل على معالجتها لكي يتم تطبيق الطريقة بشكل دقيق، مثل زيادة وعي الإدارة العليا بمزايا هذه الطريقة.

هذا وأوصت الدراسة بضرورة مواكبة المستشفيات الخاصة الأردنية للطرق الحديثة في إدارة التكاليف، وإنشاء أقسام متخصصة لإدارة التكاليف، بالإضافة إلى ضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة للمدراء الماليين والمحاسبين في المستشفيات الخاصة الأردنية للتعريف بمزايا وأهمية تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، المستشفيات الخاصة، إدارة التكلفة، الأردن.

الفصل الأول

المقدمة

(1-1) تمهيد.

(1-2) مشكلة وأسئلة الدراسة.

(1-3) أهداف الدراسة.

(1-4) أهمية الدراسة.

(1-5) هيكل الدراسة.

(1-1) تمهيد:

يمتلك الأردن سمعة ومكانة متميزة في الشرق الأوسط والوطن العربي لكونه الوجه الرئيسة والرائدة في تقديم الخدمات الطبية والسياحة العلاجية، فهو يجمع بين الراحة والرفاهية والتنوع في المرافق الطبية المتنوعة، وأحدث الأجهزة المتطورة، ولا يمكن أن ننسى الكوادر الطبية الأردنية المتميزة في مختلف التخصصات الطبية من أطباء وجراحين وممرضين الذين يقدمون خدماتهم ملتزمين بالمعايير الدولية على كافة الأصعدة (الموقع الالكتروني لجمعية المستشفيات الخاصة الأردنية، http://phajordan.org).

ويواجه القطاع الطبي في الأردن تحديات عديدة ومتنوعة منها: النمو المستمر للسكان والتحول النمطي للأمراض، وارتفاع تكلفة الخدمات الطبية المقدمة وازدياد التحديات التي تواجه الحفاظ على بيئة صحية سليمة، وارتفاع توقعات العملاء في الحصول على خدمات طبية فعالة، والتقدم المتسارع في التقنيات الطبية (وزارة الصحة الأردنية، الإستراتيجية الصحية الوطنية، 2006-2010).

ومن أهم مكونات القطاع الطبي في الأردن قطاع المستشفيات الخاصة، حيث تبلغ نسبة المستشفيات الخاصة إلى مجموع المستشفيات في الأردن (58%) ونسبة الأسرة في المستشفيات الخاصة إلى مجموع الأسرة في جميع مستشفيات الأردن (32%) (وزارة الصحة، التقرير الإحصائي السنوي، 2011).

ونظراً للاستثمارات المالية الضخمة في قطاع المستشفيات الخاصة الأردنية والمتمثلة بإنشاء مستشفيات على أعلى مستوى من الخدمات، زادت القوة التنافسية في هذا

القطاع، فأصبحت إدارة المستشفيات تبحث عن إدارة تكلفة خدماتها الطبية المقدمة بعناية وحذر شديدين مع المحافظة على جودتها بالإضافة لهامش الربح المرغوب به.

وبناء عليه فقد زادتً الحاجة الماسة لتطبيق الطرق الحديثة لإدارة التكلفة في المستشفيات الخاصة الأردنية، التي من أهمها طريقة التكلفة المستهدفة والتي طبقتها منشآت كبيرة مثل شركة تويوتا في اليابان، حيث حققت توازناً بين التكلفة والجودة والتوقيت. وتتمثل التكلفة المستهدفة بتكلفة الخدمة المسموح بها والتي تسمح بتحقيق هامش الربح المطلوب من تقديم الخدمة، حيث تبدأ بعملية تسعير الخدمة المقدمة وفقاً لرغبات العملاء ومتطلبات السوق التنافسي في قطاع المستشفيات وتنتهي بالتكلفة المستهدفة بعد طرح نسبة الهامش المطلوب من السعر المستهدف.

ويؤدي تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المستشفيات الى تمكينها من تحديد أسعار تتنافس مع أسعار المنافسين وتتناسب مع رغبة العملاء ومقدرتهم على الدفع، الا أن هذه الطريقة تحتاج الى مقومات أساسية تعتبر دعائم لنجاحها ولا بد من توفرها.

ونظراً لأهمية هذا الموضوع جاءت هذه الدراسة لتبحث في مدى تطبيق المستشفيات الخاصة الأردنية لطريقة التكلفة المستهدفة بعد أن تناولت اغلب الدراسات السابقة مدى إمكانية تطبيقها في المنشآت الصناعية.

(1-2) مشكلة وأسئلة الدراسة:

إن تصاعد حمى المنافسة في مجال تقديم الخدمات الطبية وتنوعها بالإضافة إلى تطور التكنولوجيا المستخدمة في تقديمها، وضع المستشفيات الخاصة الأردنية أمام تحديات كبيرة في ظل سعيها للنجاح والاستمرارية، فقد أصبح لزاما عليها ليس فقط توفير الخدمات الطبية الجديدة المواكبة لكل تطور والتي تلبي رغبات العملاء، بل أصبحت تحرص على تقديم الخدمات بالجودة والسعر الذي يرضي العميل ويجعله قادرا على دفع ثمن تلك الخدمات.

لقد بات استخدام الطرق التقليدية في إدارة التكاليف أمرا غير مجد نفعا إلى حد ما ومن هنا تأتي هذه الدراسة لتبحث في مدى تطبيق المستشفيات الخاصة في الأردن للطرق الحديثة لإدارة التكاليف التي تواكب العصر مثل طريقة التكلفة المستهدفة التي هي موضوع هذه الدراسة.

ويمكن عرض مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية:

1. هل تدرك المستشفيات الخاصة الأردنية أهمية ومزايا استخدام طريقة التكلفة المستهدفة؟
2. هل تمتلك المستشفيات الخاصة الأردنية المقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة؟
3. هل تتبع المستشفيات الخاصة الأردنية طريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة خدماتها الطبية المقدمة؟

4.هل تستخدم المستشفيات الخاصة الأردنية الأدوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة لخدماتها الطبية المقدمة؟

5.هل تهتم المستشفيات الخاصة الأردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة خدماتها الطبية المقدمة؟

6.هل تواجه المستشفيات الخاصة الأردنية صعوبات عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة؟

(1-3) أهداف الدراسة:

جاءت هذه الدراسة لتحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن تلخيصها بالنقاط التالية:

1. بيان مدى إدراك المستشفيات الخاصة الأردنية لأهمية ومزايا استخدام طريقة التكلفة المستهدفة.

2. بيان مدى امتلاك المستشفيات الخاصة الأردنية للمقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

3. بيان مدى إتباع المستشفيات الخاصة الأردنية لطريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة خدماتها الطبية المقدمة.

4. بيان مدى استخدام المستشفيات الخاصة الأردنية للأدوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة لخدماتها الطبية المقدمة.

5. بيان مدى اهتمام المستشفيات الخاصة الأردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة خدماتها الطبية المقدمة.

6. بيان فيما إذا كانت المستشفيات الخاصة الأردنية تواجه صعوبات عند تطبيقها لطريقة التكلفة المستهدفة.

(1-4) أهمية الدراسة:

تعتبر المستشفيات جزءا مهما من البنية التحتية في جميع دول العالم نظرا للدور الإنساني الذي تلعبه من حيث تقديم الخدمات الطبية لجميع فئات المجتمع، ومن هنا لا بد لهذا النوع من المنشآت أن يتمتع بدرجة عالية من الاستقرار المالي الذي يضمن استمراريته، حيث تعتبر محاسبة التكاليف جزءا مهما من النظام المالي وأداة للرقابة سواء من حيث الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة أو من حيث ضمان هامش معقول من الربحية.

وبناءا عليه فان أهمية هذه الدراسة تكمن من كونها محاولة يسعى الباحث من خلالها إلى استكشاف الفرص المتوفرة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المستشفيات الخاصة الأردنية وكذلك إذا كانت هناك صعوبات تحول دون تطبيق هذه الطريقة.

(1-5) هيكل الدراسة:

تتكون الدراسة من ستة فصول مقسمة على النحو التالي:

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة.

حيث يتناول هذا الفصل عرضا لمشكلة الدراسة، وأهدافها، وأهميتها، وهيكل هذه الدراسة.

الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة.

ويتضمن مفهوم محاسبة التكاليف والوجه الاداري لها، ويتضمن ايضا التعرف على بيئة العمل الحديثة وسماتها، كما يتضمن الاطار النظري، مفهوم وتعريف التكلفة المستهدفة، واهدافها، ومزاياها، ودوافع التحول لها، ومبادئها، وخطوات تطبيقها، والعوامل الواجب توفرها لضمان تطبيقها، والصعوبات التي قد تواجه تطبيقها.

الفصل الثالث: الدراسات السابقة

يتضمن هذا الفصل عرضا للدراسات العربية والدراسات الاجنبية، وملخص هذه الدراسات، وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، وفرضيات الدراسة.

الفصل الرابع: منهجية الدراسة

تتضمن منهجية الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة وأداتها وتحليل الخصائص الديموغرافية وصدق الأداة والأساليب الإحصائية المستخدمة.

الفصل الخامس: تحليل البيانات وإختبار الفرضيات

ويتضمن هذا الفصل تحليل و اختبار فرضيات الدراسة.

الفصل السادس: النتائج والتوصيات

ويشتمل على اهم النتائج التي خلصت إليها الدراسة واهم الاستنتاجات واهم التوصيات.

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

(2-1) مفهوم محاسبة التكاليف.

(2-2) الوجه الإداري لمحاسبة التكاليف.

(2-3) بيئة العمل الحديثة.

(2-4) طريقة التكلفة المستهدفة.

(2-5) نبذه عامة عن قطاع المستشفيات.

(2-1) مفهوم محاسبة التكاليف:

تعرف محاسبة التكاليف على أنها مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بعملية تقيم وتحليل وتقديم التقارير المالية المتعلقة بتكاليف الحيازة واستخدام الموارد في المنشاة (Horengren *et.al.*, 2006, p35).

كما تم تعريفها من قبل Hilton (2003, p5) على انها وسيلة توفر البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكاليف واصدار التقارير الدورية عنها، لانها تمد الادارات ببيانات ومعلومات كمية وفعالة لترشيد قراراتها ورفع الكفاءة الوظيفية في تحديد الاهداف والتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة.

(2-2) الوجه الإداري لمحاسبة التكاليف:

يرى Horengren (2006, p159) أنه يمكن لمحاسبة التكاليف خدمة الإدارة في المجالات الآتية:

1- **تحديد تكلفة المنتج:** وهي المهمة الرئيسة والتقليدية لمحاسبة التكاليف، وتحديد تكلفة المنتج يساعد الإدارة في عملية تسعير هذه المنتجات، وإعداد الحسابات الختامية ونتيجة أعمال المشروع.

2- **تخفيض التكلفة:** وهذه المهمة ذات طابع صعب، إذ يجب أن تساعد محاسبة التكاليف في تخفيض التكلفة دون المساس بجودة المنتج، عن طريق إحكام الرقابة على التكاليف وتحديد المسؤولية في كل مرحلة إنتاجية أو كل نشاط من الأنشطة، ويمكن تحقيق ذلك عن طريق إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وضبط الإنفاق.

3- توفير المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية: تستطيع محاسبة التكاليف توفير الكثير من المعلومات للإدارة عن طريق التقارير الدورية لتحقيق الرقابة ومتابعة التخطيط، وهذا الهدف ذو أهمية قصوى، ويمكن الإدارة من الاطلاع المستمر على الإنفاق ومتابعة العملية الإنتاجية.

4- المساهمة في إعداد الموازنات التخطيطية: تعد المعلومات الدقيقة ضرورية في إعداد الموازنات، وذلك لأن الموازنات تعتمد على بيانات تنبؤية في معظمها توفرها محاسبة التكاليف، وتستخدم الموازنات كأساس لتقييم إنجاز ووسيلة رقابية لتحقيق أهداف مستقبلية.

(2-3) بيئة العمل الحديثة:

يؤدي التطور التكنولوجي دوراً مهماً في بيئة العمل الحديثة، فنتيجة لتزايد التطورات التكنولوجية وازدياد حدة المنافسة، ازدادت التحديات التي تواجهها محاسبة التكاليف، حيث كان للتطور التكنولوجي آثاراً على نواحي الحياة العامة والنشاطات الإنتاجية خاصة، لذلك عُد التقدم في طرق الانتاج مرآة لذلك التطور التكنولوجي وان كان التطور التكنولوجي هو في خدمة المجتمع فان المجتمع هو أداة تنفيذه وتفعيل كل مزاياه.

تختلف بيئة العمل الحديثة اختلافاً جذرياً عن بيئة العمل التقليدية حيث تتصف بعدة مزايا أهمها (Ansari, 2003, p20):

1- تطور مجال العمليات خاصة في مرحلة التصميم والتخطيط والرقابة .

2- زيادة حدة المنافسة والتوجه نحو الأسواق العالمية، حيث أصبحت دول العالم سوق واحدة ومتاحة للجميع، ويتأثر بمتغيراتها المنشآت والعملاء على حد سواء.

3- تغير حاجات ورغبات العملاء، فقد أصبحوا أكثر وعيا بخصائص الخدمات والمنتجات المقدمة، وأصبح نجاح المنشأة يقاس بمدى قدرتها على تحديد وتلبية رغبات العملاء.

4- تخفيض دورة حياة المنتج وعدم السماح بوجود الاخطاء والعيوب ومحاولة القضاء عليها من خلال تحليل الأنشطة وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة، ومحاول التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة بحيث يكون وقت الانتاج مساويا لوقت التشغيل فقط، وبالتالي التقليل من الضياع سواءً في الوقت أو التكلفة.

5- تطور التكنولوجيا المستخدمة في الإنتاج والاعتماد على الحاسوب بشكل كبير، وزيادة التكاليف الثابته نتيجة الاستثمار بالاصول الثابته.

(1-3-2) قصور نظم إدارة التكلفة التقليدية في ظل بيئة العمل الحديثة:

إن القصور في الأنظمة التقليدية لادارة التكاليف هو الذي أدى إلى البحث عن بديل لحل مشكلة تخصيص التكاليف في ضوء ازدياد التطور التكنولوجي مما تطلب التغيير في تلك الأنظمة لمواجهة هذه التغيرات الهائلة في مجال الصناعة والتطور التكنولوجي الدولي لحل المشاكل الناجمة عن الأنظمة التقليدية ويمكن إيجاز تلك المشاكل بالآتي (Cooper and Kaplan, 1998, pp20-27):

1. إن الأنظمة التقليدية أصبحت عاجزة عن رقابة العمليات وقياس كلف الإنتاج بموضوعية للأسباب الآتية:

- تجميع الانحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام، وعدم حصرها بالمنتجات التي سببت الانحرافات يؤدي إلى عدم إظهار هذه الانحرافات في التقارير المالية الدورية بالشكل الذي يساعد في تصحيح الانحرافات غير المفضلة.

- التركيز على النتائج المالية الإجمالية، وليس على الأنشطة الفعلية التـــي تسبب هذه النتائج، يعطي نتيجة غير دقيقة لتقيم الأقسام في تنفيذ التحسينات التشغيلية.
- بسبب التخصيصات الشاملة للتكاليف فقد أصبحت التقـــارير الدوريـــة مشوهة، فهي تجعل مدراء الأقسام مسؤولين عن إنفاق الموارد داخل أقسامهم حتى وإن لم يجرِ قياسها بشكل دقيق، ولهذا فإن هذه التخصيصات لا توفر أساســاً جيــداً لتقيـــيم المدراء والأقسام.

2. تعتمد الأنظمة التقليدية على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم (مثـــل ســـاعات العمل المباشر) كقاعدة لاسترداد الكلف غير المباشرة، وهي بهذا تفترض أنـــه عنـــدما يتضاعف مما يؤدي إلى عدم العدالة والتناسب في تحميل المنتجات المختلفة بنصيبها من التكاليف، وبالتالي تسجيل كلف منتجات مشوهة وخاصة في الحالات الآتية:

- اختلاف الحجوم الإنتاجية للمنتجات.
- تنوع الأحجام الطبيعية للمنتجات.
- تنوع درجة التعقيد في تصنيع المنتجات.

3. لقد تحدثت المؤلفات الأكاديمية كثيراً عن علاقة (السبب – النتيجة) باعتبارهـــا أفضل المعايير التي يجب أن تعكس استخدام معدلات تحميل مناسبة لتخصيص التكاليف غير المباشرة للمنتجات، إلاّ أن الأنظمة التقليدية اعتمدت فقط علـــى بعـــض الأســـس المرتبطة بالحجم، الأمر الذي يؤدي غالباً إلى كلف منتوج مضللة وغير واضحة إن هذا النظام يتناقض مع رغبة الإدارة في تحديد العلاقة بين الاسباب وبـــين النتـــائج بـــشكل مفصل ودقيق وذلك لغرض تحقيق إدارة أفضل للأنشطة والحـــصول علـــى قـــرارات اقتصادية حكيمة.

4. إن تضمين الكلف غير المباشرة للمخزون تشجع على زيادة المخزون وليس إنقاصه، وهذا غير مناسب للشركات التي ترغب في تبني الأنظمة الحديثة مثل (JIT).

5. إن من أهم الأولويات التي ركزت عليها الإدارة في الآونة الأخيرة هي عملية تخفيض الأنشطة بدقة حيث تعدّ الخطوة الأولى باتجاه توفير كلف حقيقية، إذ أنه يمكن تخفيض الأنشطة ذات الكلف العالية والتي لا تضيف قيمة للمنتجات.

6. إن تكاثر خطوط المنتجات وقنوات التوزيع، وتضاؤل العمل المباشر، وازدياد المصاريف التي تغطي الخدمات الصناعية وخدمات التصنيع والتسويق والهندسة وغيرها، لا يبرر بقاء استخدام الأنظمة التقليدية (والتي وضعت لظروف مغايرة وأكثر بساطة) خاصة في ظل انخفاض كلف تكنولوجيا المعلومات. كما أن ذلك يمكن أن يكون خطراً في ظل المنافسة العالية الشديدة وتكنولوجيا المعلومات الجديدة التي جعلت من المعلومات الدقيقة عن تكلفة المنتوج أمراً حاسماً في نجاح المنافسة.

(2-3-2) التوجهات الحديثة في بيئة العمل:

استجابة لخصائص بيئة العمل الحديثة عملت المنشآت على تطوير أنشطتها الإنتاجية والتسويقية والإدارية من خلال تبني رؤى وتوجهات تساهم في تحسين عملية اتخاذ القرارات:

- **التركيز على العملاء:** تركز المنشآت حالياً على جذب وإرضاء الزبون من خلال تقديم المنتجات أو الخدمات التي تحقق رغباته سواءً من حيث وقت التسليم أو الجودة العالية أو السعر المنخفض، بالشكل الذي ينعكس ايجابياً على أداء المنشأة وربحيتها (El-Kelety,2006,p13).

- **تحليل سلسلة القيمة:** تحليل سلسلة القيمة هو عبارة عن مجموعة مترابطة من الأنشطة التي تشكل قيمة بدءاً من موارد المواد الأولية وصولاً إلى المستهلك النهائي للمنتج أوالخدمة،

والتنسيق بين عناصر سلسلة القيمة لتعزيز رضا العملاء في مجال التكلفة والجودة ووقت التسليم.

تمثل هذه السلسلة وظائف الأعمال التي تضاف فيها قيمة ومنفعة للمنتج أو الخدمة بما يرضي العميل، حيث يشمل تحليل سلسلة القيمة تقييم أهمية الأنشطة ومدى الحاجة إليها والمقارنة بين القيمة الناتجة عنها وبين تكلفة أدائها وبالتالي الحصول على رغبات العملاء من حيث القيمة والتكلفة والجودة وسرعة التسليم وأيضاً تحقيق ميزة تنافسية (Horngren,2005,p4).

– **تحليل وإدارة سلسلة التوريد**: سلسلة التوريد هي سلسلة الأنشطة التي تتدفق من خلالها السلع والخدمات والمعلومات من المصادر الأولية للمواد والخدمات إلى تسليم المنتجات للمستهلكين بغض النظر عما إذا كانت الأنشطة تحدث في المنشأة أو خارجها، حيث تحاول المنشأة حالياً تخفيض التكاليف من خلال الشراكة والتحالف الاستراتيجي مع الموردين وخفض القيمة للمستهلك النهائي من خلال إدارة أنشطة السلسلة وتحسينها.

– **تبني إستراتيجية التحسين المستمر**: تتبنى المنشآت التحسين المستمر للأداء وللأنشطة على طول دورة حياة المنتج أو الخدمة والذي يهدف إلى تعظيم المنفعة للمستهلك بشكل متميز، مما يحقق تقديم المنتجات والخدمات ذات القيمة والمنفعة والجودة العالية.

– **اعتبار المعلومات مورد استراتيجي**: كان للتطورات في بيئة العمل الحديثة والتغيرات في بيئة المنافسة الأثر في مستوى ونوعية المعلومات (الداخلية أو الخارجية) اللازمة لاتخاذ القرارات وتشغيل البيانات وإعداد المعلومات المحاسبية المالية وغير المالية، لذا اعتبرت المعلومات مورداً لا غنى عنه في بيئة المنافسة.

- **الاهتمام بالتكاليف الشاملة لدورة حياة المنتج:** تتوجه المنشآت اليوم للاهتمام بتكاليف المراحل الأولى التي تسبق مرحلة الإنتاج من تصميم وتطوير للعلاقات مع الموردين، وذلك نتيجة إدراك أهمية وأثر قرارات التصميم على جميع التكاليف التي ستنتج المراحل اللاحقة، كما أن التكاليف في المراحل الأخيرة التي تلي مرحلة الإنتاج مثل التسويق والبيع والتوزيع تشكل جزءاً هاماً أيضاً من تكاليف دورة حياة المنتج، وبالتالي يجب على أدوات إدارة التكلفة أن تشمل كلاً من التكاليف الأولية التي تسبق الإنتاج والنهائية التي تلي الإنتاج بالإضافة إلى تكاليف مرحلة الإنتاج (Cooper and Slagmulder,1997,p1).

(2-4) طريقة التكلفة المستهدفة:

تشمل إدارة التكلفة دراسة هيكل التكاليف بالمنشأة وتخطيط ورقابة هذه التكاليف بهدف تخفيضها خلال دورة حياة المنتج (دون المساس بالجودة) واستغلال الموارد المتاحة بكفاءة بما يحقق للمنشأة مزايا تنافسية تحصل بمقتضاها على قسط أكبر من رضا العملاء (المحمود، 2005، ص312).

وقد استحدثت عدة طرق لإدارة التكلفة من حيث قياسها وتخطيطها والرقابة عليها وخفض التكلفة فضلاً عن التحسين المستمر للجودة وللأداء بشكل عام، ومن اهم هذه المداخل الحديثة التكلفة الشاملة لدورة حياة المنتج، وتكاليف الجودة، والتكاليف على اساس الانشطة، والادارة على اساس النشاط، وبطاقة الاداء المتوازن، ونظرية القيود والمحددات، والتحسين المستمر، والتكاليف البيئية، واخبرا التكلفة المستهدفة.

تعد طريقة التكلفة المستهدفة من أهم طرق إدارة التكلفة التي تحقق أهداف المنشأة في ظل بيئة العمل الحديثة، وذلك لما تحققه من خفض للتكلفة تحقيقا لأهداف المنشاة لرفع قدرتها

التنافسية في ظل الأسعار المحددة، ومراعاتها لعنصري الجودة والوقت، فالتكلفة المستهدفة تمثل الصيغة المناسبة لإدارة التكلفة في المستقبل حيث تغطي العناصر الإستراتيجية للتكلفة وهي(الجودة والتكلفة والتوقيت)، وتحقق إدارة التكلفة قبل حدوثها، وتركز بشكل واضح على السوق والعميل ومبلغ الربح المرغوب فيه، بالإضافة إلى التركيز على المنافسة الخارجية والمساهمة في تنظيم الأعمال في الأقسام المختلفة من خلال فرق عمل مشكلة من مختلف الوظائف والأقسام التي تعمل على تخفيض التكلفة من خلال التخطيط المتكامل والتعاون لتطبيق النظام(El-Kelety, 2006, p390).

(2-4-1) مفهوم وتعريف طريقة التكلفة المستهدفة:

تعتبر طريقة التكلفة المستهدفة من أفضل الطرق الحديثة في إدارة التكلفة، وقد تعددت الدراسات التي تناولت مفهوم التكلفة المستهدفة إلا أن لكل منا وجهة نظر مختلفة في توضيح هذا المفهوم.

عرفها Horngren(2006, p890) بأنها التكلفة المقدرة على المدى الطويل للخدمة والتي إذا ما تم بيعها بالسعر المستهدف فإنها تمكن المنشأة من تحقيق هامش الربح المستهدف ويمكن احتسابها بطرح هامش الربح المستهدف من السعر المستهدف.

يرى Ellram (2000, p39) بأن طريقة التكلفة المستهدفة هي العملية التي تطور المنظمة بواسطتها أهداف محددة بالنسبة لتكاليفها، وذلك عند طرح سلعة أو تقديم خدمة، وهي مبنية على هامش ربح مرغوب به وسعر بيع مرسوم للسلعة أو الخدمة ويتم بناءً عليه التقييم المعقول التي يجب أن تكلفه السلعة أو الخدمة.

وورد في دراسة Atkinson (2001, p275) أنها عملية لتحديد التكلفة الكلية للمنتج في مرحلة التصميم، والتي من خلالها يتم إنتاج منتج محدد بوظيفة معينة لتحقيق الربحية

المستهدفة من خلال سعر بيع محدد مسبقاً بناءً على فهم كل من احتياجات المستهلك واستعداده للدفع لكل وظيفة.

وأكدت دراسة Chen & Chang(2002, p12) بأن طريقة التكلفة المستهدفة هي عبارة عن إستراتيجية مبنية على أساس السوق، ويتم بموجبها تسعير المنتج اعتماداً على أسعار السوق التي تعطي أفضل ميزة تنافسية، من خلال إجراء دراسات مستفيضة للسوق والخصائص والمواصفات المطلوب توفرها في المنتج وأداء المنافسين والسعر المستهدف.

ويمكن أن نستنتج من خلال التعاريف السابقة أن طريقة التكلفة المستهدفة تمثل أداة شاملة لإدارة التكلفة خلال دورة حياة المنتج بهدف تحقيق مستوى الربح المطلوب بالتزامن مع تقديم منتج يحقق متطلبات السوق من الجودة والوقت والسعر ، ويتحقق ذلك من خلال تخطيط وتقدير التكاليف خلال مرحلة تصميم المنتج، والتخفيض المستمر للتكاليف خلال المراحل الأخرى لدورة حياة المنتج.

ويمكن اختصار كل ما سبق من خلال المعادلة الآتية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – الربح المستهدف

من خلال المعادلة السابقة يتبين أن التكلفة المستهدفة تعتبر متغيراً تابعاً وليس مستقلاً، حيث يتم البدء بتحديد السعر المستهدف الذي يحقق المنافسة وينال رضا العملاء حيث يستطيعون دفعه ومن ثم تحديد هامش الربح الذي تقبله الإدارة ليطرح هذا الهامش بعد ذلك من السعر المستهدف ليتم الحصول على التكلفة المستهدفة.

ومما سبق يمكن القول أنه بإمكان قطاع المستشفيات إتباع هذه الطريقة لتخفيض تكلفة الخدمات المقدمة للعملاء، بما يتناسب مع مقدرتهم المادية، حيث يجب على هذا القطاع الأخذ بعين الاعتبار رغبات الزبائن واختلاف المستوى المعيشي لهم بحيث تقوم بتقديم أفضل

الخدمات بأفضل الأسعار دون المساس بجودة الخدمة ، وذلك من خلال الاعتماد على طريقة التكلفة المستهدفة.

(2-4-2) أهداف طريقة التكلفة المستهدفة:

طريقة التكلفة المستهدفة هي أسلوب لتخطيط الربح وإدارة التكلفة التي تتميز بأن التكاليف تتحدد بناءً على سعر البيع التنافسي ويتم خفض التكلفة بناءً على الدراسة والتحليل المنظم لخصائص المنتج والوظائف الأكثر أهميةً بالنسبة للمستهلك ويقوم بهذه العملية فريق عمل يضم مختلف الوظائف في المنشأة.

وبناءً عليه تسعى طريقة التكلفة المستهدفة لتحقيق الأهداف الآتية (Ibusuki & Kaminski, 2007, p459)

1- خفض تكلفة المنتجات الجديدة والحالية مع مراعاة الحفاظ على جودة المنتج والتقيد بالتوقيت المناسب لتسليم المنتج والسعر المناسب مع السعر السائد في السوق.

2- تحفيز موظفي المنشأة على العمل للوصول للربح المستهدف وذلك بتصميم العمل بأسلوب التكلفة المستهدفة على كافة مستويات العاملين في الشركة.

3- التخطيط الاستراتيجي للمشروع وبما يكفل تحقيق الخفض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج وتطوره.

ويمكن القول أن طريقة التكلفة المستهدفة من خلال توفيرها للخدمات بالجودة والسعر المناسبين بالتطور التكنولوجي المطلوب من قبل العملاء، فإن قطاع المستشفيات سوف يحصل على أكبر قدر ممكن من العملاء، حيث يتعدى الطلب على الخدمة المقدمة حدود البلد إلى أقطار عديدة مما يحقق أهداف الإدارة وهي الانتشار والوصول للسوق الخارجي

والحصول على السمعة المميزة، وهذا ما هو حاصل بالفعل اليوم في المستشفيات الأردنية حيث أن سمعتها تعدت حدود الأردن إلى جميع الأقطار العربية وحتى الأجنبية.

(2-4-3) دوافع التحول إلى طريقة التكلفة المستهدفة:

لقد جاء ظهور هذه الطريقة بعد أن وجدت نظم التكاليف أنها تواجه مجموعة من التحديات خاصة شدة المنافسة، وعدم التجانس في متطلبات العملاء، وتطور أساليب وأدوات الإنتاج، والتقدم التكنولوجي الذي أدى لقصر دورة حياة المنتج، فبسبب هذه التحديات كان لا بد من وجود دوافع للتحول إلى طريقة التكلفة المستهدفة ومن أبرزها:-

1- زيادة المنافسة بين المشروعات مما دفع إدارتها إلى البحث عن طريقة جديدة تمكنها من البقاء والاستمرار في الأسواق، وذلك من خلال تقديم منتجات وخدمات ذات كلفة منخفضة وجودة عالية تلبي رغبات الزبائن (Worthy, 1991,p72).

2- إن زيادة ظروف العرض والطلب في السوق أدت إلى زيادة الأسعار بشكل ملحوظ، مما ساهم في ظهور طريقة التكلفة المستهدفة للحد من هذه الزيادة عن طريق تحديد تكاليف الإنتاج في حدود معينة للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات أو الخدمات (Wood, 1998,p63).

3- صعوبة اتخاذ قرارات التسعير للمنتجات الجديدة نتيجة لظروف عدم التأكد المحيطة بمتخذي القرار، مما دفع المنشآت إلى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة مستمرة (Bear *et.al* ,1994,20).

(2-4-4) مزايا تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة:

هنالك العديد من المزايا التي يمكن أن تعود على المنشآت من وراء تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة ومن أهم هذه المزايا:-

1- طريقة التكلفة المستهدفة تساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية (النشار، 1996، ص403).

2- تعتبر طريقة التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد (Kenc,2005,p268).

3- يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عاملاً مشتركاً بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى خارجية مثل الموردين وحتى العملاء (Ellram, 2006, p13).

4- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحديد قدرات الموردين مما يفيد المنظمة والموردين معاً مما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين (زامل، 1999، ص348).

5- تحقق طريقة التكلفة المستهدفة الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلية أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفه ممكنة من الأنشطة (فوده، 2007، ص221).

6- لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها وإنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات (Albright, 2006, p157).

(2-4-5) مبادئ طريقة التكلفة المستهدفة:

ترتكز طريقة التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ التي تميزها عن غيرها من الطرق التقليدية لإدارة التكلفة، وفيما يلي تعداد لهذه المبادئ:-

1- تحديد التكاليف بناءً على سعر البيع المحدد في السوق (Price-led Costing):

تفترض طريقة التكلفة المستهدفة أن السوق يحدد سعر البيع، وتبدأ عملية التكلفة المستهدفة من سعر البيع المحدد في السوق (الذي يتم الحصول عليه بالاعتماد على بحوث السوق والزبائن) ومن هامش الربح (الذي يمثل الربح المطلوب لضمان نجاح الشركة على المدى الطويل) والفرق بين سعر السوق وهامش الربح المستهدف يمثل التكلفة المسموح بها والتي غالباً ما تكون أقل من التكاليف الحالية المقدرة للمنتج وبالتالي تبدأ جهود تخفيض التكلفة خلال مرحلة تصميم المنتج (Hibbets, 2003,p67).

2- التركيز على العملاء (Focus on the Customer):

تدخل متطلبات العملاء فيما يتعلق بالجودة والتكلفة والتوقيت بشكل متزامن في القرارات المتعلقة بالمنتجات وعمليات الإنتاج وتحليل هيكل التكاليف، حيث يتم الحصول من العميل على مدخلات عملية التصميم لمعرفة ما إذا كان مستعداً لدفع سعر مقابل التحسينات والتطويرات في التصميم، أي يجب أن تتجاوز قيمة أي وظيفة من وظائف المنتج أو خصائصه (من وجهة نظر العميل) التكاليف اللازمة لتقديم هذه الخصائص والميزات وإلا يجب التخلي عنها (Ansari,2003, p12).

يتحقق كل ما سبق من خلال الاستماع للعملاء، من خلال إجابتهم على عدة أسئلة مثل: ما هو المنتج الذي ترغب فيه؟ وما هي الخصائص المهمة لديك في هذا المنتج؟ وما مدى استعدادك للدفع ضمن الجودة نفسها؟ وغيرها من الأسئلة التي يحب على الإدارة أن تتحقق منها في السوق (Hilton,2008, p644).

3- التركيز على التصميم (Focus on Product & Process Design):

تعد هندسة التصميم العنصر الرئيس في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود تكلفته المستهدفة، كما يجب التأكد وفحص جميع

أوجه العملية الإنتاجية بأنها ستصنع المنتج بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع هذه العمليات وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج (Hilton, 2008, p49).

تنطلق عملية التكلفة المستهدفة من مرحلة التصميم بهدف التأثير على التكاليف المستقبلية للمنتج بحيث يتم إجراء التعديلات على المنتج أو عمليات الإنتاج قبل مرحلة الإنتاج وهذا من شأنه أن يخفض التكاليف اللازمة لإجراء هذه التعديلات والوقت اللازم لطرح المنتج في السوق نتيجة التخلص من أنشطة التغيير والتعديل بعد مرحلة الإنتاج المكلفة من ناحيتي الوقت والتكلفة (Ansari, 2003, P.12).

4- التعاون بين مختلف الأقسام الوظيفية (Cross- Functional Involvement):

يتطلب تصنيع المنتج في حدود تكلفته المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف الأقسام في المنشأة، ويتضمن ممثلين عن مختلف الوظائف في الهيكل الوظيفي (هندسة التصميم و الشراء و التصنيع و محاسبة التكاليف و المبيعات والتسويق وخدمة الزبائن) (الخلف وزويلف، 2007، ص20).

كما يتضمن أيضاً عناصر خارجية مثل ممثلين عن الموردين والموزعين ومقدمي الخدمات، بحيث تكون فرق العمل الوظيفية المرتبطة بالمنتج وعمليات الإنتاج مسئولة عن المنتج خلال جميع المراحل منذ نشوء المفهوم الأولي للمنتج إلى مرحلة الإنتاج النهائي (Kaplan&Atkinson,1998, p225).

5- العمل على مستوى سلسلة القيمة (Valve- Chain Involvement):

جميع عناصر سلسلة القيمة لهم دور في عملية التكلفة المستهدفة حيث أن كل منها يضيف قيمة من خلال عملية تقديم المنتج أو الخدمة للزبون، وإدارة تكاليف جميع هذه العناصر في مرحلة تصميم المنتج – سواءً كانت العناصر التي تسبق الإنتاج مثل الموردين، أو التي تلي

مرحلة الإنتاج مثل عمليات التسويق وخدمة الزبائن - تعتبر عاملاً أساسياً لتحقيق الغايات الإستراتيجية للتكلفة المستهدفة (Albright,1998, p15).

6- تكلفة حياة المنتج (Life Cycle Costing):

عملية التكلفة المستهدفة لا تقتصر على تكاليف الإنتاج، بل تشمل جميع التكاليف خلال دورة حياة المنتج بجميع مراحلها من تخطيط وتصميم وإنتاج وتوزيع وخدمات ما بعد البيع وتكاليف التخلي عن المنتج، كل هذه التكاليف تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد وإدارة التكلفة المستهدفة (Ansari,2003,p13).

بشكل عام تختلف الشركات في نظرتها لمفهوم وأهداف طريقة التكلفة المستهدفة، وبالتالي تختلف في تعريف المبادئ أو الخصائص الأساسية لهذه الطريقة، فبعض الشركات تتبع بعض المبادئ الأساسية السابقة الذكر وتفترض أنها تستوفي متطلبات تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، ولكن ذلك ليس صحيحاً، فوجود أحد هذه الخصائص أو المبادئ فقط لا يكفي لتحقيق التطبيق الفعال لطريقة التكلفة المستهدفة حيث أن ذلك يرجع إلى الالتزام بالمبادئ المفاهيمية والتطبيقية للتكلفة المستهدفة، أما اختيار مبادئ دون أخرى فلن يؤدي إلى التطبيق الفعال لهذه الطريقة (El-Kelety, 2006, p388).

(2-4-6) خطوات تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة:

تعتبر اختيارات الزبائن (الأسعار التي تناسبهم، خصائص يرغبون بتوفرها بالمنتج، عروض المنافسين) هي الموجه الأساسي لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، وبالتالي لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لا بد من الاستيعاب الكامل لمدى وكيفية تطور أولويات ورغبات الزبائن ومنتجات المنافسين مع الزمن، وهذا يتطلب فهماً عميقاً لاتجاهات سلوك المستهلكين في كل فئات السوق (Cooper & Chew, 1996, p93).

إن تطبيق التكلفة المستهدفة يتألف من ثلاث مراحل رئيسة:

1- تحديد التكلفة المستهدفة.

2- تحقيق التكلفة المستهدفة.

3- تحسين التكلفة المستهدفة.

أولاً:- تحديد التكلفة المستهدفة:

تتم عملية تحديد التكلفة المستهدفة وفق المتطلبات التالية(Cooper&Slagmulder, 1997, p100):

- تحديد التكلفة المسموح بها على أساس متطلبات السوق:

ويتم احتسابها من خلال طرح هامش الربح المستهدف (وهو هامش الربح الذي يجب أن يحققه المنتج حتى تتمكن المنشأة من تحقيق أهداف الربحية الطويلة الأجل) من سعر البيع المستهدف (وهو السعر الذي يفرضه السوق أو أقصى سعر يمكن أن يدفعه المستهلك ثمناً للمنتج) فنحصل على التكلفة المسموح بها (Allowable cost) أي تكلفة تصنيع المنتج التي تحقق هامش الربح المستهدف عند بيع المنتج بالسعر المستهدف المحدد تبعاً لظروف السوق (Cooper&Slagmuler, 1997,p1).

- سعر البيع المستهدف **(Target Price)**:

يتأثر سعر البيع المستهدف بالعديد من العوامل التي ترتبط بكل من المنتج والعملاء والسوق والمبيعات المتوقعة والأسعار المنافسة وإستراتيجية المنافسين والأهداف الإستراتيجية لكن هناك أربعة محددات أساسية لسعر البيع المستهدف في ظل طريقة التكلفة المستهدفة وهي (Ansari,2003,p32):

1- رغبات وتوقعات الزبائن لخصائص المنتج ووظائفه.

2- السعر الذي يقبله الزبون مقابل الخصائص والمواصفات المرغوب بها.

3- التحليل التنافسي لأسعار وخصائص ووظائف المنتج التي يعرضها المنافسون.

4- الحصة السوقية المستهدفة من قبل المنشأة.

إن من أهم التحديات التي تواجه المنشأة تكون عند تحديد سعر البيع المستهدف للمنتجات الجديدة التي لم يسبق طرحها في السوق، حيث لا يوجد أساس لتقييم احتياجات وملاحظات الزبائن ولا يوجد أساس لتقييم الميزة التنافسية للعروض المقدمة، لكن يوجد حل لهذه التحدي عن طريق الاعتماد على البحوث والدراسات الممكنة للسوق ودراسة منتجات المنافسين (Ansari,2003, p34).

- الربح المستهدف (Target Profit):

يحدد الربح المستهدف الكلي من واقع خطط الربحية طويلة الأجل، ومن ثم يحلل هذا الربح حسب المنتجات التي ستطرح في السوق خلال فترة الخطة، وعلى الرغم من صعوبة تقدير ماهية المنتجات التي ستطرح في السوق خلال فترة مستقبلية إلا أن هذه الخطوة ضرورية لتحليل الربح المستهدف الكلي إلى أجزاءه المتعلقة بكل منتج على حدا (Kato, 1993, p40).

هنالك عاملان رئيسان يجب أخذهما بعين الاعتبار عند تحديد الربح المستهدف هما:- التأكد من أن الهوامش المحددة منطقية (ليس أكثر من اللازم)، وبنفس الوقت يجب أن تكون كافية لتغطية دورة حياة المنتج كاملة ولتحقيق ذلك يجب عمل ما يلي (Cooper&Slagmulder, 1997, p100):

- الانطلاق من الربح الفعلي للمنتج السابق (المماثل) وتعديله بناءً على التغيرات في ظروف السوق.

- البدء من الربح المستهدف الكلي ومن ثم زيادة أو تقليص هامش الربح الخاص بكل منتج على حدا بناءً على معطيات السوق.

- **التكلفة المسموح بها (Allowable Cost):**

تعكس هذه التكلفة ظروف ومتطلبات السوق بغض النظر عن إمكانيات المنشأة وإمكانيات مورديها. إن تحديد التكلفة المستهدفة عند نفس مستوى التكلفة المسموح بها قد يؤدي إلى تحديد تكاليف مستهدفة لا يمكن تحقيقها وبالتالي يؤثر على فعالية عملية التكلفة المستهدفة بمجملها، فهذه التكلفة لا تمثل إمكانيات المنشأة بل متطلبات السوق وبالتالي قد لا يمكن تحقيقها على المدى القصير بل على المدى الطويل (Cooper & Slagmuler, 1997, p106).

- تحديد التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية:

في هذه المرحلة يتم تحديد التكلفة الحالية للمنتج والتكلفة المستهدفة لتحديد الفجوة بينهما وبالتالي تخفيض التكلفة المطلوبة لتحقيق التكلفة المستهدفة خلال مرحلة التصميم.

- **التكلفة الحالية(Current Cost):**

عند طرح منتجات جديدة في السوق غالباً ما يكون هناك منتجات مماثلة أو مشابهة لها (سواءً منتجات المنشأة أو غيرها من المنشآت)، وتشكل هذه المنتجات علامة مرجعية لمعلومات التكلفة تستخدم لحساب ما يسمى بالتكلفة الحالية، بعد أخذ تغير متطلبات وظروف السوق بعين الاعتبار، وهذه التكلفة دائماً اكبر من التكلفة المستهدفة للمنتج الجديد.

- **التكلفة المستهدفة(Target Cost):**

هذه المرحلة مهمة جداً ويجب أن تنفذ بدقة، فتحديد تكلفة أقل من اللازم يؤدي إلى تكثيف جهود تخفيض التكلفة دون داعٍ والتعرض لمخاطر أكثر، ويفقد عملية التكلفة المستهدفة تنظيمها واتساقها نتيجة التجاوزات المتكررة لحدود التكلفة المستهدفة، ومن ناحية أخرى فإن تحديد تكلفة أكبر من المفروض ستفقد الشركة ميزاتها التنافسية وستخفض أرباحها.

- أما عن طرق حساب التكلفة المستهدفة فإن هناك طريقتين لذلك (Kato, 1993, p42):

1- طريقة الإضافة : وهي عبارة عن تجميع التكاليف بالاعتماد على الطرق الحالية، أي: تحدد التكلفة المستهدفة من خلال مهندسي الإنتاج من واقع إمكانية الشركة (جمع التكاليف الحالية للعمليات حسب تصحيح المنتج وعمليات الإنتاج مع أخذ العوامل المؤثرة بعين الاعتبار)، هنا التكلفة تحسب من منظور داخلي ولا تراعي ظروف السوق.

2-طريقة الطرح: تحدد من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، أي أن التكلفة المستهدفة تحسب هنا من منطلق التكلفة المسموح بها، فتكون التكلفة المستهدفة هي التكلفة المقدرة اللازمة لضمان الحصول على الربح المستهدف في ظل السعر المحدد مسبقاً نتيجة المنافسة والعوامل الأخرى، أو تدعى أيضا طريقة تخطيط الربح حتى تمكن من ربط التكلفة المستهدفة بخطط الربحية المتوسطة والطويلة الأجل.

3- الطريقة المركبة: بجمع بين طريقة الطرح (التي تعتمد على السوق) وطريقة الإضافة (التي تعتمد على الوضع الحالي للتكنولوجيا وإمكانية المنشأة)، بحيث تجمع التكلفة المستهدفة بين الهدفين السابقين وتشكل هدفاً على المدى الطويل.

ثانياً:- تحقيق التكلفة المستهدفة:

بعد تحديد التكلفة المستهدفة وتوزيعها على عناصر التكلفة الفرعية، وتحديد الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية يجب العمل على تحقيق هذه التكلفة وإغلاق الفجوة بهدف الوصول إلى التصميم المطلوب للمنتج الجديد بتكلفة تعادل التكلفة المستهدفة مع تلبية رغبات الزبائن.

تنفذ هذه المرحلة من خلال فريق عمل من مختلف الأقسام والوظائف يعمل على تحليل وتصميم المنتج لإيجاد فرص تخفيض التكلفة، ويعمل الفريق منذ المراحل الأولى لتحديد مفهوم المنتج والتصميم الأولي وتطوير المنتج الأمر الذي يمكن من التأثير على كامل تكاليف دورة حياة المنتج، فالمطلوب من فريق التصميم الاستمرار بتكرار عملية تصميم المنتج وعمليات الإنتاج لغاية الوصول إلى التصميم الذي تكون تكلفته المقدرة تعادل أو أقل من التكلفة المستهدفة، ومن غير المقبول الحصول على تخفيض التكلفة من خلال حذف الوظائف والخصائص المرغوبة في المنتج، بل يجب الحصول على التخفيض المطلوب من خلال تحسين تصميم المنتج وعمليات الإنتاج بالشكل الذي يحافظ على المستوى المستهدف من الفعالية، أي أن السعر المستهدف والتكلفة المستهدفة تعكس مجموعة خصائص وميزات المنتج وبالتالي فإن حصة كل من هذه الخصائص من سعر البيع يجب أن تتجاوز التكلفة الناجمة عن إضافة هذه الخاصية، ولكن ذلك لا يتحقق دائماً فبعض الخصائص تكون حصتها من سعر البيع تتجاوز التكلفة، والبعض الآخر من الميزات تتجاوز تكلفة إضافتها الإضافة التي يحققها توفرها في المنتج في سعر بيعه، لكن إذا كانت محصلة قيمة وتكلفة المنتج تظهر زيادة القيمة عن التكلفة فإن بعض الخصائص ستغطي زيادة تكلفة الخصائص الأخرى . (Kaplan&Atkinson,1998,p226)

ولتحقيق التكلفة المستهدفة لا بد من دعم طريقة التكلفة المستهدفة بالأدوات التي تساعد على تخفيض تكاليف المنتج وتحسين التصميم بالشكل الذي يحافظ على الوظائف الأساسية والخصائص والجودة التي تشكل قيمة المنتج من وجهة نظر العميل.

– أدوات تحقيق التكلفة المستهدفة:

التكلفة المستهدفة ليست بحد ذاتها أداة لإدارة التكلفة، بل هناك مجموعة من الأدوات التي تحقق أغراض إدارة التكلفة وتخفيضها وصولاً للتكلفة المستهدفة، وفيما يلي موجز لكل من هذه الأدوات:–

1– هندسة القيمة (Value Engineering):

هي عبارة عن دراسة منهجية متخصصة للعوامل المؤثرة على تكلفة المنتج أو الخدمة بهدف تحديد وسائل تحقيق الهدف النهائي عند المستوى المطلوب من الجودة والفعالية وضمن التكاليف المستهدفة، وتهدف إلى تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال تحديد بدائل لتصميم المنتج تخفض التكلفة بدون التأثير على الفعالية وحذف الخصائص ومواصفات المنتج غير الضرورية التي تزيد التكلفة ولا تزيد من قيمة المنتج (Drury, 2004, p947).

لذلك يتم استخدام التحليل الوظيفي حيث يتم تحديد الخصائص والعناصر التي يتألف منها المنتج وتحليل قيمة كل منها، وبناءً على ذلك يمكن تحسين القيمة أما من خلال ثبات الفعالية وتخفيض التكلفة أو ثبات التكلفة وزيادة الفعالية (Kaplan & Atkinson, 1998, p226).

2– تحليل السبب والأثر (Cause – Effect Analysis):

تم تطوير هذه التقنية للبحث في مسببات مشاكل الجودة وتحليل فرص التحسين المستمر وفرص تخفيض التكلفة، فهي أداة لعملية تحليل التكاليف وتخفيضها وبالتالي تساهم في مرحلة تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال تحليل مسببات حدوث التكلفة وصولاً إلى الأسباب الجذرية

لها مما يسهل تخفيض التكلفة وتحقيق المستوى المستهدف من التكاليف، وتبنى على دراسة العلاقة بين أثر مشكلة أو ظاهرة معينة ومجموعة من المسببات المحتملة لهذا الأثر، حيث تحلل كل من هذه المسببات إلى المسببات الثانوية وصولاً إلى الجذور الأساسية للمسببات، ويعد معرفة مسببات المشكلة ومسببات التكاليف يصبح من السهل التخلص من التكاليف التي يجب تخفيضها أو حذفها (Chen & Chung, 2002,p3).

3- الهندسة المتزامنة (Simultaneous Engineering):

تعتبر الهندسة المتزامنة منهجاً يتم من خلاله تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال اشتراك مهندسي الإنتاج المعنيين بتحضير عمليات الإنتاج في عمليات التخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات، حيث يتم طرح بدائل العمليات الإنتاجية الأمثل وأخذها بعين الاعتبار خلال عملية تصميم المنتج، فالتخفيض الجذري للتكاليف لن يتم بدون التعاون بين الأقسام المختلفة وهذه التقنية تساعد على توليد أفكار متميزة لتخفيض التكلفة من خلال التعاون بين الأقسام المختلفة والعمل على تطوير وتصميم المنتج بالتزامن مع هندسة العمليات الإنتاجية الأمر الذي يحث العاملين على ابتكار طرق مختلفة لتحقيق أقل تكلفة ممكنة . (Tani,1995,p402)

4- التحليل الهندسي العكسي (Tear – Down analysis or reverse engineering):

هو عبارة عن عملية تقييم المنتجات المنافسة لتحديد الفرص الممكنة لتحسين المنتج وتخفيض التكلفة، حيث يتم تفكيك المنتج للتعرف على هيكل تصميم المنتج والخصائص والوظائف التي يقدمها ومحاولة استنتاج العمليات المتبعة في صناعته، مما يوفر فهماً جيداً لأبعاد تكلفة المنتج المنافس ويوضح نقاط القوة والضعف في طريقة تصنيع المنتج المتبعة من قبل المنافس (Kaplan & Atkinson, 1998, p227).

5- إعادة هندسة العمليات (Process Reengineering):

تختلف إعادة هندسة العمليات عن كل من التحليل العكسي وهندسة القيمة، حيث أنهما يركزان بشكل رئيس على تصميم المنتج، بينما تختص إعادة هندسة العمليات بالتركيز على تصميم العمليات التي تتبعها المنشأة لتصنيع المنتج، وبالتالي فإن فريق التصميم في مدخل التكلفة المستهدفة ينبغي أن يأخذ كلاً من تصميم المنتج وعمليات الإنتاج بعين الاعتبار وبشكل متزامن حيث أن تكلفة وجودة المنتج سوف تتأثر بالنهاية بكل من تصميم المنتج وعمليات الإنتاج، ويمكن تحقيق ذلك من خلال إعادة هندسة العمليات فهي عملية إعادة تصميم عمليات التصنيع الحالية للمنتجات الحالية أو المخططة بالنسبة للمنتجات الجديدة، وذلك انطلاقاً من الرغبة في تحسين تكلفة وجودة المنتج (Kaplan & Alkinson, 1998, p227).

6- التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (Activity Based Cost & Management):

يدعم نظام التكاليف على أساس الأنشطة تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة من خلال توفير معلومات تقديرية دقيقة عن التكاليف الحالية للمنتج في مرحلة التطوير والتصميم، وذلك بالاعتماد على معلومات محركات التكلفة المستخدمة لحساب تكاليف المنتجات الحالية، الأمر الذي يوفر تقديراً دقيقاً للفجوة بين التكاليف الحالية والتكلفة المستهدفة، وبالتالي يتم تخفيض التكلفة بشكل دقيق وصولاً إلى التكلفة المستهدفة (Hilton, *et.al*, 2003, 187).

ثالثاً: تحسين التكلفة المستهدفة:

لتحقيق التكلفة المسموح بها على المدى الطويل يجب الاستمرار بعملية تحسين التكلفة المستهدفة خلال مرحلة الإنتاج.

فعند اعتماد الشكل النهائي لتصميم المنتج وعمليات الإنتاج تتجه الأنظار نحو تنفيذ عمليات الإنتاج بأكثر كفاءة ممكنة، وهذا ما يتم من خلال مدخل التحسين المستمر للتكاليف

(Kaizen Costing)، الذي يهدف إلى توجيه الأنظار إلى التحسينات الممكن تطبيقها لتخفيض التكاليف في عمليات الإنتاج القائمة، حيث تتركز جهود تخفيض التكلفة على التحسين التدريجي والمستمر للأنشطة وعمليات الإنتاج الحالية أو التصميم الحالي للمنتج، وبالتالي يكون التركيز في هذه المرحلة على عمليات الإنتاج وليس المنتج بحد ذاته .(Kaplan&Atkinson, 1998, p229)

(2-4-7) العوامل الواجب توافرها لضمان تطبيق التكلفة المستهدفة:

تعد طريقة التكلفة المستهدفة من الطرق الحديثة لإدارة التكاليف والرقابة عليها، لذلك فهي تحتاج إلى خصائص معينة متوفرة لدى المنشأة لتساعد على تحديد التكلفة المستهدفة، ومن ثم تطبيقها فقد ذكر YOOK and YOUSHIKAWA (2005,p12) في دراستهما أن أهم عشرة عوامل يجب توفرها لضمان تطبيق التكلفة المستهدفة هي:

1- وجود نظام محاسبي جيد.

2- وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على التكاليف التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار.

3- توفر الدعم المناسب من الإدارة العليا للمنشأة لطبيعة هذه الطريقة لما لها من تأثير على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المنشأة.

4- وتقديم دورات تدريبية علمية وعملية للأفراد على استخدام طريقة التكلفة المستهدفة.

5- تشجيع وتطوير فرق العمل بمختلف تخصصاتها وإداراتها.

6- تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلا من ربح طرف على حساب خسارة طرف آخر.

7- توفير المعلومات وإتاحتها لجميع الإدارات والأفراد على حد سواء.

8- توفر قنوات اتصال خارجية وداخلية للمنشأة مع الموردين والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل المنشأة لتسهيل مناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات.

9- قيام الإدارة على أسلوب اللامركزية في تفويض السلطات لفرق العمل لتمكينها على الإبداع والابتكار قدر الإمكان.

(2-4-8) الصعوبات التي تواجه تطبيق منهج التكلفة المستهدفة:

على الرغم من أهمية طريقة التكلفة المستهدفة إلا أن وضع هذا الطريقة قيد التنفيذ الفعلي يواكبه بعض الصعوبات التي ينبغي أن تكون الإدارة على علم مسبق بها حتى تتمكن من تخطيها، ومن أهم هذه الصعوبات ما يلي(أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف،http://infotechaccountants.com/forums/showthread.php/29):

1. الصراع التنظيمي حيث إن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد تؤدى إلى صعوبة نجاح منهج التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف.
2. يتطلب منهج التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة.
3. يحتاج تطبيق هذا المنهج إلى تكاليف لتطوير وتجريب المنتج وهى تكاليف اختيارية، ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة.
4. تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدى إلى الضغط على فريق العمل.

5. التزام المديرين بنظام عمل الشركة والإجراءات الروتينية، وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية، ومحاربة التغيير وكراهية تحمل المسئولية.

6. إن تحديد التكلفة المستهدفة فناً أكثر منه علماً، وبالتالي على المنشأة التعلم من التجارب والخبرة السابقة حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها فيشعر العاملون بالإحباط.

7. يجب دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام منهج التكلفة المستهدفة.

ويمكن القول بأن هذه الصعوبات يمكن التغلب عليها من خلال ما يأتي:

1. وضع هدف عام للمؤسسة والعمل على التنسيق بين الأهداف الفرعية للأقسام والتي يؤدي تحقيقها إلى الوصول للهدف العام.

2. تشكيل فريق من الخبراء والمختصين تسند لهم مهمة التطوير، وهذا يجنب المؤسسة الكثير من التكاليف.

3. أن يكون العاملون بالمؤسسة من أصحاب الاختصاص، وذلك لانجاز العمل بالسرعة المطلوبة وتجنب ضغوط العمل.

4. توعية المديرين والمسئولين بضرورة البعد عن الروتين والعمل على التجديد، وتعريفهم بمزايا النظام الجديد.

5. تدريب الموظفين والعاملين بالمؤسسة على استخدام منهج التكاليف المستهدفة وفوائد تطبيقه.

(2-5) نبذة عامة عن قطاع المستشفيات:

إن الهدف الذي تسعى إليه الحكومات في أي دولة وفي إطار أي نظام هو إحداث التنمية الشاملة، والتنمية الشاملة هي محطة لتكامل واندماج التنمية الاقتصادية والتنمية الاجتماعية،

وإلى عهد قريب كانت الحكومات تهمل الجانب الاجتماعي في التنمية بحجة أنه الجانب الاستهلاكي من حيث النفقات.إلا أنه وفي السنوات القليلة الماضية ظهر جلياً أهمية التنمية الاجتماعية وأثرها في إحداث التنمية الشاملة، وبالتالي فإن الإنفاق على القطاعات الخدمية المكونة للتنمية الاجتماعية يعد إنفاقاً استثمارياً وليس استهلاكياً، وتعتمد التنمية الاجتماعية على كفاءة العديد من القطاعات والعناصر التي تشكلها، ويعد قطاع الخدمات الطبية من القطاعات الرئيسة والمؤثرة في إحداث التنمية الاجتماعية وبالتالي التنمية الاقتصادية (جاد الرب،1996،ص أ) ومن هذا المنطلق فإن إدارة المستشفيات تقع عليها مسؤولية تجاه المجتمع لتقديم خدمات الرعاية الطبية التي يحتاجها المجتمع على مستوى مقبول من الجودة مقابل أقل ما يمكن من التكلفة (شبرد وآخرون،2001،ص ح) ومن أكبر التحديات التي تواجه مقدمي الرعاية الطبية تحديد تكاليف تقديم الخدمات نتيجة المعلومات المضللة التي تقدمها الأنظمة المحاسبية التقليدية (Ross,2004,p1).

(2-5-1)خصائص أنشطة المستشفيات:

تتميز المستشفيات بأنشطة تميزها عن المنظمات الأخرى، واهم هذه الخصائص ما يلي(عطية وعبد ربه، 2000،ص 25-30):

1-**نشاط المستشفيات نشاط خدمي**: تقدم المستشفيات الخدمات الطبية المختلفة من رعاية طبية للمرضى، بالإضافة للخدمات الطبية الفنية والخدمات العامة المكملة للخدمات الطبية.

2-موسمية نشاط المستشفيات: يتسم حجم نشاط المستشفيات بعدم الثبات على مدار السنة، حيث يرتفع حجم النشاط في بعض فصول السنة وينخفض في فصول أخرى.

3-تأثر نشاط المستشفيات بالظروف الخارجية: تعمل المستشفيات في ظل بيئة معقدة، تحتوي على مجموعة كبيرة من المتغيرات التي تكون لها تأثير كبير في القرارات التي تتخذها إدارة المستشفى.

4-تنوع الأنشطة بالمستشفيات: تقوم المستشفيات بتقديم خدمات متنوعة للمرضى، بالإضافة إلى عمليات الطهي وتركيب الأدوية والعقاقير وغيرها.

5-اعتماد نشاط المستشفيات على كفاءة العنصر البشري: تعتمد المستشفيات في أداء أنشطتها على العنصر البشري بهدف إدارتها بأسلوب علمي يحقق نتائج طبية مرضية على اعتبار أن حسن المعاملة والاستقبال والأمانة المتناهية والكفاءة العلاجية وغيرها كلها أمور إنسانية تميز مستشفى عن آخر وتؤثر بشكل مباشر على تفضيل المرضى لمستشفى عن آخر.

6-عدم قابلية الإنتاج في المستشفيات للتخزين: عكس ما هو مطبق في المنشآت الصناعية، فانه لا يتم تخزين الخدمات المقدمة لفترات قادمة.

7-تقسيم نشاط المستشفيات إلى مراكز: نظرا لتنوع الأنشطة في المستشفيات فانه يمكن تقسيم نشاط المستشفيات إلى مراكز انتاجية ومراكز خدمية.

8-صعوبة تقويم نشاط المستشفيات بالمقاييس العادية التي تستخدم في الوحدات الإنتاجية: تكمن هذه الصعوبة كون أطراف الخدمة في المستشفى هم الأطباء ومعاونيهم بالإضافة إلى مستهلك الخدمة وهو الفرد.

(2-5-2) مراكز التكلفة في المستشفيات:

ذكر عابورة (2005،ص33-34) في دراسته تقسيما لمراكز التكاليف في المستشفيات انطلاقا من التقسيم الوظيفي كما يلي:

- **مراكز النشاط الإنتاجي** : وتضم هذه المجموعة المجموعتين التاليتين:

أولاً :المراكز العلاجية : وهي الأقسام التي تقدم العلاج للمريض، وتكاليف هذه الأقسام تكون مباشرة على الخدمة المقدمة، ولا تشكل عملية تحميل هذه التكاليف أي مشكلة، ومن الأمثلة عليها :قسم العناية القلبية وقسم الجراحة العظمية والقسم الباطني.

ثانياً :المراكز الطبية المساعدة :وهي الأقسام التي تقدم الخدمات الطبية المساعدة، وتكاليف هذه الأقسام تكون مباشرة على الخدمة المقدمة، ومن الأمثلة عليها :تكاليف أقسام الأشعة والمختبر.

• **مراكز الخدمات الإنتاجية** : وهي المراكز التي تخدم مراكز النشاط الإنتاجي وتوفر المستلزمات وغيرها، وتقسم إلى:

أولاً :مراكز خدمات عامة :وهي الأقسام التي تقدم الخدمات الفندقية أو خدمات إقامة المرضى، وتكون تكاليف هذه الأقسام غير مباشرة على الخدمة العلاجية المقدمة للمريض من قبل المراكز العلاجية، وبالتالي تشكل تكاليف مثل هذه المراكز مشكلة في تخصيصها، ومن الأمثلة عليها: تكاليف المطبخ والمغسلة.

ثانياً :مراكز خدمات موجودات المستشفى :وهي الأقسام التي تقدم الخدمات الفنية للمحافظة على أصول المستشفى، وتشكل تكاليف هذه الأقسام أيضاً مشكلة في تخصيصها، ومن الأمثلة عليها :تكاليف أقسام الصيانة والمخازن.

• **مراكز الخدمات الإدارية** : وهي الأقسام التي تقدم الدعم الإداري للمستشفى ككل، وتعد تكاليف هذه الأقسام من أصعب التكاليف غير المباشرة التي يمكن تخصيصها على الخدمات العلاجية المقدمة للمرضى، ومن الأمثلة عليها :تكاليف العلاقات العامة وشؤون الموظفين والاستعلامات والأرشيف والمالية والإدارة العامة.

(2-5-3) القطاع الطبي الأردني:

يتكون القطاع الطبي الأردني من القطاعات التالية(التقرير الإحصائي السنوي لعام 2011، وزارة الصحة الأردنية، ص2):

أولا: القطاع العام، ويشتمل هذا القطاع على الهيئات الطبية التالية :

- وزارة الصحة
- الخدمات الطبية الملكية
- الخدمات الطبية في الجامعات الرسمية:

– مستشفى الجامعة الأردنية

– مستشفى الملك المؤسس عبدالله بن الحسين في جامعة العلوم والتكنولوجيا

- الخدمات الطبية في الوزارات والمؤسسات الحكومية

– أمانة عمان الكبرى والبلديات في محافظات المملكة

– قسم الصحة المدرسية في وزارة التربية والتعليم

– قسم الصحة والسلامة في وزارة العمل

ثانياً:القطاع الخاص، ويشتمل هذا القطاع على الخدمات الطبية التالية :

١ – المستشفيات الخاصة

٢ – عيادات الأطباء الخاصة

٣ – المراكز التشخيصية والعلاجية والمهن الطبية المساندة في القطاع الخاص

ثالثا:القطاع الدولي والخيري، ويشتمل هذا القطاع على الهيئات والخدمات الصحية التالية :

١ – وكالة الغوث الدولية لإغاثة وتشغيل اللاجئين

٢ – العيادات والخدمات الصحية التابعة للجمعيات الخيرية الأهلية والأجنبية

وخلال أربعين عاما حققت الخدمات الطبية في الأردن انجازات كبيرة حيث أن الأردن كان من أولى الدول في الشرق الأوسط التي قامت بإجراء عمليات القلب المفتوح، الجراحة بالمنظار و زراعة القلب و التلقيح الاصطناعي وزراعة الأعضاء كالكبد والكلى وزراعة النخاع الشوكي(موقع جمعية المستشفيات الخاصة الأردنية،http://phajordan.org).

ويشكل العامل البشري جزءا رئيسا وهاما في القطاع الطبي الأردني ويتميز الأردن بوجود مجموعة كبيرة من الاختصاصيين والممرضين الحاصلين على تعليم أكاديمي مميز ومؤهلين ومدربين لتقديم أفضل الخدمات الطبية الممكنة، ويشكل توزيع الأطباء على مجموع السكان في الأردن 25 طبيب لكل عشرة الأف نسمة وهي من أعلى النسب في العالم مقارنة بدول متقدمة في هذا المجال كالولايات المتحدة الأمريكية والتي يشكل توزيع الأطباء على مجموع السكان فيها 26 طبيب لكل عشرة الآف نسمة، ويصل النمو في الوظائف في القطاع الطبي سنويا إلى ما نسبته 12% وتشكل الوظائف المخصصة للاناث منها ما نسبته 48 % من هذا النمو(موقع جمعية المستشفيات الخاصة الأردنية،http://phajordan.org).

يتبين من خلال الجدول رقم (2-1) أن قطاع المستشفيات الخاصة الأردنية هو من أهم مكونات القطاع الطبي في الأردن حيث يبلغ عددها 61 مستشفى بنسبة 58% من مجموع المستشفيات في الأردن، أما من حيث عدد الأسرة فيبلغ عدد الأسرة 3897 سريرا بنسبة 32% من مجموع الأسرة في الأردن، ويعزى سبب انخفاض نسبة عدد الأسرة في المستشفيات الخاصة إلى وجود اكتظاظ في المستشفيات الحكومية.

جدول رقم (2-1)

قطاع المستشفيات الأردني لعام 2011

القطاع الطبي	عدد المستشفيات		عدد الأسرة	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة

القطاع الطبي					
وزارة الصحة		31	%29	4572	%38
الخدمات الطبية		12	%11	2428	%20
الجامعات الرسمية	م.الجامعة الأردنية	1	%1	547	%5
	م.الملك المؤسس عبدالله	1	%1	526	%5
المستشفيات الخاصة		61	%58	3897	%32
المجموع		106	%100	11970	%100

المصدر: التقرير الإحصائي السنوي لعام2011م، وزارة الصحة، ص65

ويبين الجدول رقم(2-2) حجم العمل في مستشفيات المملكة حسب القطاعات لعام 2011، حيث كانت نسبة مراجعي عيادات الاختصاص في المستشفيات الخاصة 10%تقريبا من مجموع المراجعين في جميع المستشفيات، إما بالنسبة للعمليات الجراحية فان نسبتها32% من مجموع العمليات الجراحية في جميع مستشفيات الأردن.

جدول رقم (2-2)

حجم العمل في قطاع المستشفيات الأردني لعام 2011

القطاع الطبي		مراجعو عيادات الاختصاص		العمليات الجراحية	
		العدد	النسبة	العدد	النسبة
وزارة الصحة		2934034	%36	79567	%43
الخدمات الطبية		3689265	%46	98095	%20
الجامعات الرسمية	م.الجامعة الأردنية	396776	%5	16958	%3
	م.الملك المؤسس عبدالله	256369	%3	13628	%2
المستشفيات الخاصة		838905	%10	130779	%32
المجموع		8115349	%100	339027	%100

المصدر: التقرير الإحصائي السنوي لعام2011م، وزارة الصحة، ص71

الفصل الثالث

الدراسات السابقة والفرضيات

(3-1) الدراسات السابقة.

(3-2) ملخص الدراسات.

(3-3) مايميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

(3-4) فرضيات الدراسة.

(3-1) الدراسات السابقة:

يتناول هذا الفصل الدراسات السابقة التي تعرضت لطريقة التكلفة المستهدفة، وينقسم إلى قسمين الدراسات العربية والدراسات الأجنبية.

(3-1-1) الدراسات العربية:

1- دراسة (مصاروة ، 2010) بعنوان " مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى توفر الإمكانات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، وتوضح مدى فهم مدخل التكلفة المستهدفة، وبيان أثر التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج.

اعتمدت هذه الدراسة في جمع البيانات على الاستبانة حيث تم توزيع ما مجموعه (165) استبانة على موظفي التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية، واسترد منها (144) استبانة بنسبة بلغت (87%).

وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية الأردنية لديها إمكانات لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأنها مدركة لهذا المدخل وأهمية استخدامه، وتبين أيضاً أن هذا المدخل يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج كما تبين أن الشركات الصناعية الأردنية تواجه صعوبة عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة بسبب الارتفاع في الأسعار بشكل مستمر.

2- دراسة (عبد الله ، 2010) بعنوان " إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية".

هدفت هذه الدراسة الى تحديد أوجه القصور في نظام التكاليف المطبق في الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية، وإلى دراسة امكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية لها، والتعرف على الصعوبات التي تعيق تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

فقد قام الباحث بدراسة حالة تطبيقية للشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية وتـم تطبيـق نمـوذج التكلفة المستهدفة عليها، وقد تبين من خلال هذه الدراسة انه يتوفر لدى الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية الامكانية الفنية والمحاسبية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، حيث تدعم الادارة العليا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وأن تطبيق هذا المدخل يؤدي الى رفع القدرة التنافسية للشركة اليمنية لصناعات المنتجات الحديدية، كذلك تبين من خلال هذه الدراسة أن هناك بعض المعوقات التي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، من أهمها عدم تعاون الموردين مع الشركة لتحقيق التكلفة المستهدفة، ووجود صعوبة في تحديد سعر السوق المستقبلي للمنتجات الذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.

3- دراسة (النابلسي ، 2009) بعنوان " إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمدخل التكلفة المستهدفة وبيان أهمية تطبيقه لإدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية بالإضافة لبيان المقومات اللازمة لتطبيق هذا المدخل والصعوبات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل.

وتكونت عينة الدراسة من خمسة شركات وجمعيها تعمل في مجال الصناعة المتعلقة بإنتاج المكيفات والأخشاب والأجهزة الكهربائية والمنزلية، وقد تم الحصول على البيانات

اللازمة عن طريق الاستبانة التي تم تصميمها وتوزيعها على أفراد عينة الدراسة وهم المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية الأردنية حيث تم توزيع (120) استبانة وتم استردادها بالكامل.

وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين تطبيق التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية، كذلك تبين أن التكلفة المستهدفة تساعد على طرح منتجات ذات مواصفات تلبي رغبات المستهلكين وتنسجم مع قدرتهم على شرائها.

4- دراسة (الطوالبة ، 2009) بعنوان " مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدى الفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم – دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى إدراك الفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم لمفهوم التكلفة المستهدفة وبيان مدى اهتمام الفنادق الأردنية برغبات زبائنها وطبيعتهم، وبيان فيما إذا كانت تمتلك المقومات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة وبيان المصاعب التي تواجه الفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

وقد تم توزيع استبانة الدراسة على (15) فندقاً بواقع استبانتين لكل فندق وتم استرداد (26) استبانة أي بنسبة (87%).

وقد توصلت الدراسة إلى أن الفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم تطبق طريقة التكلفة المستهدفة وتهتم بعناصر التكلفة المستهدفة لتخفيض تكاليفها وأيضاً تبين أنه لا يوجد مصاعب تواجه الإدارة لتطبيق هذه الطريقة ولكن وجدت هذه الدراسة أن الفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم تواجه مشاكل مثل الصراع التنظيمي والمال والجهد المبذول وغيرها.

5- دراسة (المطارنة ، 2008) بعنوان " متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل والتعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل.

اعتمدت هذه الدراسة توزيع استبانة محكمة على (38) شركة صناعية أردنية، وقد استرد منها(31) استبانة مثلت عينة الدراسة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الشركات الأردنية لا تقوم بتطبيق التكلفة المستهدفة على الرغم من توفر بعض العناصر اللازمة لتطبيقها وتبين وجود معوقات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من أهمها تذبذب أسعار المواد الخام وعدم وجود منافسة شديدة وعدم توفر المعلومات الدقيقة لتكاليف المنتجات.

6- دراسة (أبو عواد ، 2008) بعنوان " أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية".

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف ما إذا كانت البنوك التجارية الأردنية العاملة في الأردن تدرك المزايا المترتبة على تبني منهج التكلفة المستهدفة في تسعير خدماتها المصرفية وأهمية هذا المنهج في تحسين تسعير الخدمات المصرفية.

وتمثل مجتمع الدراسة بالبنوك التجارية العاملة في الاردن وعددها 13 بنكا، ولجمع البيانات اللازمة تم تصميم استبانة وزعت على33 موظفا يمثلون مديري الدوائر المرتبطة بعملية تسعير الخدمات المصرفية في البنوك التجارية الأردنية (الادارة المالية، أوادارة التكاليف، أوادارة التسويق، أوادارة الائتمان).

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن منهج التكلفة المستهدفة يوفر المزيد من المرونة في تطبيق سياسة التسعير للخدمات المصرفية من خلال توليد الحوافز لتخفيض تكلفتها، وان البنوك التجارية في الأردن تدرك مفهوم هذا المنهج والميزات المترتبة على تطبيقه، وتبين أيضا أن معظم البنوك التجارية يتوفر فيها قسم للتكاليف ولكن لا يتم الاستفادة منها في تسعير الخدمات المصرفية، كما تبين أيضا أن اغلب البنوك موجود بها أقسام متخصصة للتسويق الخدمات المصرفية ، وأيضا أقسام متخصصة بالجودة الشاملة تعمل دائما على الرقابة على جودة الخدمات المصرفية.

7- دراسة (العمرو ، 2007) بعنوان " العوامل المؤثرة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العوامل التي تؤثر على تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، وأيضاً بينت دور شدة المنافسة والعملاء وتأثير إستراتيجية المنتج وخصائصه على تحديد هذه التكلفة.

وعتمدت الدراسة على استبانة محكمة وزعت على المسؤولين عن إدارة التكاليف في 40شركة صناعية مثلت عينة الدراسة وذلك بعد عمل مسح ميداني للشركات المهتمة بمدخل التكلفة المستهدفة. وقد تم استرداد (33) استبانة أي ما نسبته (82.5%).

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المنافسة الشديدة وطبيعة العملاء من أقوى العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية فيما تتفاوت باقي العوامل في درجة التأثير.

8- دراسة (الخلف وزويلف، 2007) بعنوان" التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني".

تركز الدراسة على مدخل التكلفة المستهدفة كأحد الأدوات التي تستخدمها الإدارة في قرارات التسعير.

تم اختيار قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني لتطبيق هذه الدراسة وذلك للمنافسة الكبيرة التي يشهدها هذا القطاع والمتمثلة باستمرارية طرح منتجات جديدة متميزة في الأسواق. وقد تم اختيار عينة عشوائية من شركات صناعة الأدوية البيطرية وعددها (٥) شركات من مجموع الشركات العاملة في هذا القطاع والبالغ عددها (١٣) شركة، حيث تم الاطلاع على واقع عملية التسعير فيها. كما اتخذت الشركة (س)* كحالة دراسية، وتم تطبيق نموذج التكلفة المستهدفة عليها. وبيّنت النتائج أن الشركات محل عينة البحث تستند في تسعير منتجاتها بصورة رئيسة على مدخل التحميل الكلي، ولكن اعتماد هذا المنهج في التسعير لا يمكن من المنافسة في حدود السعر السائد في الأسواق التنافسية، بينما يمثل مدخل التكلفة المستهدفة منهجاً للتسعير يعتمد السعر السائد في السوق التنافسي كأساس لاتخاذ قرار التسعير، كما أنه يمثل نظاماً لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في ظل ظروف البيئة التنافسية.

9- دراسة (البصول ، 2006) بعنوان " مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات المساهمة العامة والدور الذي تلعبه في تطوير المنتجات وتعظيم الربحية وبيان إذا كانت هذه الشركات

تطبق هذه الطريقة في إدارة تكاليف منتجاتها وبيان مدى التوافق بين عناصر التكلفة المستهدفة بالنسبة للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي تستخدم هذه الطريقة.

اعتمدت الدراسة على استبانة علمية محكمة وزعت على المسؤولين عن إدارة التكاليف في الشركات موضوع الدراسة وشملت عينة جغرافية لمحافظتي عمان والزرقاء وعددها (40) شركة وبنسبة (52%) من مجتمع الدراسة.

ووصلت هذه الدراسة إلى أن (72%) من شركات عينة الدراسة تطبق مجموعة من عناصر التكلفة المستهدفة، في حين أن هناك شركتين من عينة الدراسة تستخدمان هذه الطريقة بالكامل، وتتفق الشركات الصناعية العامة الأردنية على مجموعة من العناصر الرئيسة لطريقة التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها.

10- دراسة (مفتي وشيخ ، 2005) بعنوان " مدى فاعلية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية".

هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص مفهوم التكلفة المستهدفة وبيان أهميتها في ظل المنافسة العالمية التي تواجه المنشآت الصناعية وكذلك هدفت إلى التعرف على مدى تطبيق المنشآت الصناعية السعودية لهذا المدخل.

طبقت الدراسة على على عينة من المنشآت الصناعية في مدينة جدة في السعودية، وقد توصلت الدراسة إلى أن قليل من المنشآت التي شملتها العينة تطبق طريقة التكلفة المستهدفة ، وذلك بسبب عدم معرفتها به أو لأنها لا ترى ضرورة من تطبيق هذا المدخل، وتبين أيضاً أن الأقسام الأكثر اهتماماً بتطبيق التكلفة المستهدفة هي أقسام التصميم والإنتاج والمحاسبة.

(2-1-3) الدراسات الأجنبية:

1- دراسة *Rattray , et.al.* (2007) بعنوان " Target Costing in New Zealand Manufacturing Firms".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية النيوزيلندية، وقد وتم إرسال استبانه الدراسة من خلال البريد الالكتروني إلى (31) شركة من أصل (80) شركة أي ما نسبته (39%) واستطلاع أرائهم بخصوص التكلفة المستهدفة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن (12) شركة فقط من عينة الدراسة تستخدم التكلفة المستهدفة، وتبين أن التكلفة المستهدفة تلقى اهتماماً من قبل أقسام التصنيع أكثر من قبل أقسام التزويد.

2- دراسة Ellram (2006) بعنوان " The Implementation of Target Costing in the United States: Theory Versus Practice".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية عملية الشراء في تحقيق التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة، وتم تسليط الضوء على كيفية تطبيق التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة مقارنة مع المفهوم الشائع للتكلفة المستهدفة.

وطبقت الدراسة على (11) منشأة تستخدم طريقة التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن عملية الشراء تلعب دوراً مهماً في تحقيق التكلفة المستهدفة، فالتكلفة المستهدفة تأخذ بالحسبان رأي العميل وتشرك المزود مع الأداء الهندسي وفرق العمل لتنتج المنتج المطلوب بحيث يلبي رغبات العميل ويكون مربحاً للمنشأة.

3- دراسة Feil , et.al (2004) بعنوان " Japanese Target Costing: Historical Perspective".

قدمت هذه الدراسة عرضا نظرياً لنشأة وتطور مفهوم التكلفة المستهدفة في اليابان من خلال إجراء مسح على الدراسات الأكاديمية والعملية السابقة المتعلقة بهذا المدخل المنشورة في كل من اليابان وألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية، ويعرض حالة شركة Toyota اليابانية لصناعة السيارات، وتتضمن الدراسة مقارنة بين النظم التقليدية لإدارة التكلفة ونظام التكلفة المستهدفة وبين نظام التكلفة المستهدفة ونظام Kaizen للتحسين المستمر، وتؤكد الدراسة على أهمية العوامل الثقافية وأسلوب العمل الياباني في تحقيق أهداف نظام التكلفة المستهدفة (قيادة الإدارة العليا Top- down approach و التوجه لفرق العمل و الثقة بين الإدارة والعاملين، التعليم المستمر و تبادل المعلومات).

4- دراسة Cooper & Slagmulder (2004)بعنوان " Achieving Full- Cycle Cost Management".

تتناول هذه الدراسة إحدى منتجات شركة Olympus لتوضيح كيفية تطبيق عدة تقنيات لإدارة التكلفة خلال دورة حياة المنتج، وتؤكد على أهمية مدخل التكلفة المستهدفة كأحد أهم هذه الأدوات.

تؤكد نتيجة الدراسة أنه بالإمكان إدارة التكاليف خلال كامل حياة المنتج وذلك من خلال تطبيق عدة أدوات (مثل: مدخل التكلفة المستهدفة، ومدخل التحسين المستمر) بحيث تشكل مخرجات كل منها مدخلات للأخرى في مراحل مختلفة من دورة حياة المنتج، ولكن أغلب التكاليف (حوالي 80%) تحدد في مرحلة التصميم قبل دخول مرحلة التصنيع، وبالتالي لا بد من تركيز وتكثيف جهود إدارة التكلفة خلال مرحلة التصميم، حيث أن مخرجات نظام إدارة

التكلفة المتبع في مرحلة التصميم (التكلفة المستهدفة) تشكل مدخلات أساسية لبقية أدوات إدارة التكلفة المتبعة خلال بقية حياة المنتج.

5- دراسة Borgernas and Fridh (2003) بعنوان " The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firms".

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى استخدام طريقة التكلفة المستهدفة من قبل الشركات الصناعية السويدية، تم اختيار عينة عشوائية مكونة من (250) شركة ومن خلال الاتصال الهاتفي تم الاستفسار عن قابليتها للاشتراك في الرد على أسئلة الاستبانة التي تم وضعها على الموقع على الانترنت واستجابت (91) شركة أي ما نسبته (36%).

وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن (16.5%) من الشركات الصناعية السويدية تستخدم طريقة التكلفة المستهدفة، وأن هناك نقص في المعلومات عن هذه الطريقة الأمر الذي أدى إلى عدم تطبيقها من قبل الكثير من الشركات الصناعية السويدية، كما أن الشركات التي تقوم بتطبيقها هي شركات كبيرة الحجم وتنافس بقوة في الأسواق.

6- دراسة Dekker & Smidit (2003) بعنوان " A Survey of the Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms".

هدفت هذه الدراسة إلى حصر الشركات الألمانية التي تطبق مفهوم التكلفة المستهدفة، واجريت الدراسة على مجموعة من الشركات المدرجة في السوق المالي والتي بلغ عددها (32) شركة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى ان (19) شركة من أصل (32) شركة تطبق ممارسات مشابهة لمفهوم التكلفة المستهدفة وكان الهدف الأساسي من التطبيق هو تخفيض التكلفة وتبين أيضا أن الإدارات الأكثر مساهمة في تطبيق التكلفة المستهدفة هي إدارة التطوير وإدارة التصميم وكانت إدارة الحسابات اقل مشاركة في تنفيذ هذه الطريقة.

7- دراسة Hibbets,*et.al* (2003) بعنوان "The Competitive Environment and Strategy of Target Costing Implementers".

هدفت الدراسة لمعرفة ما إذا كان من الممكن ربط قرار الشركة بتبني مدخل التكلفة المستهدفة بعوامل أو محددات بيئة المنافسة التي تعمل فيها الشركة.

تمت دراسة أثر نوع إستراتيجية المنافسة (التميز و تخفيض التكلفة و إستراتيجية Confrontational التي تهدف إلى إنتاج منتجات عالية الجودة بأقل تكلفة ممكنة)، وأثر العوامل المحددة لبيئة المنافسة وتتمثل في (زيادة حدة المنافسة، المنافسين المحتملين الجدد، المنتجات البديلة، العوامل المتعلقة بالموردين الرئيسين، العوامل المتعلقة بالزبائن الأساسيين)، وذلك من خلال دراسة ميدانية على 12 شركة أمريكية وألمانية تتبنى مدخل التكلفة المستهدفة، حيث تم جمع البيانات من خلال المقابلات مع المدراء، وتم تحليل البينات باستخدام اسلوب احصائي جديد وهو (Classification and Regression Trees)، وأثبتت الدراسة أن مختلف استراتيجيات المنافسة تتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وأن زيادة حدة المنافسة تتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

8- دراسة Ansari, *et.al*, (2003) بعنوان "Best Practice in Target Costing"

تناولت الدراسة الحالات العملية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ومدى النجاح المتحقق والتحسينات التي تمت والعوامل التي تؤثر على النجاح في التطبيق، حيث تم عمل الزيارات واجراء المقابلات الميدانية وتوزيع الاستبانات على افضل أربع شركات طبقت التكلفة المستهدفة في أمريكا لدراسة كيفية تطبيق التكلفة المستهدفة.

أشارت النتائج إلى أن أفضل الشركات المطبقة تتميز بوجود هيكل تنظيمي يسمح بالمشاركة في هذه العملية على جميع المستويات والأقسام، وتركز على البحث عن فرص تخفيض التكلفة في كامل سلسلة التوريد وليس فقط العمليات الداخلية للمنشأة، إضافة إلى

الاهتمام برأي الزبائن في أفكار التصميم والتطوير الجديدة، واعتبار هذه البيانات مع دراسة السوق وخيارات الزبائن مدخلات أساسية لعملية التطوير والتصميم.

9 - دراسة Ellram (2002) بعنوان " Supply Management Involvement in the Target Costing Process".

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على دور إدارة المشتريات في مراحل التكلفة المستهدفة. منخلال استعراض حالات تطبيقية ل(11) منشأة أمريكية تطبق مدخل التكلفة المستهدفة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن إدارة المشتريات تلعب دوراً رئيساً في مراحل التكلفة المستهدفة ، كما بينت أن إدارة المشتريات تكون أكثر فاعلية عند مشاركتها في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من خلال فريق عمل يتكون من الوظائف والأقسام المختلفة للمنشأة، مما يوفر المعرفة والتعاون والارتباط لتحقيق هذا المدخل، كما توصلت الدراسة إلى أنه لا توجد وظيفة واحدة في المنشأة تستطيع أن تتولى تطبيق التكلفة المستهدفة.

10- دراسة Chen & Chung (2002) بعنوان" Cause-Effect Analysis for Target Costing

ركزت الدراسة على استخدام مدخل (تحليل السبب – الأثر) كأداة لتحليل التكاليف وتخفيضها، مما يدعم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من خلال تحقيق المستوى المستهدف من التكاليف، وتوضح الدراسة مزايا هذا المدخل مقارنة مع غيره من وسائل دراسة وتحليل عمليات الإنتاج التي يحتاج تطبيقها إلى مهندسي الإنتاج.

وتضمنت الدراسة مقارنة بين شركتين، الأولى شركة Lexmark International التي تطبق مدخل التكلفة المستهدفة لتخفيض تكاليف منتج (الآلات الكاتبة) وتحسين هامش الربح فيه، وتعتمد لتحقيق التكلفة المستهدفة على تقنيات هندسية مثل: هندسة القيمة، ونظم تطوير

الجودة QFD، وتصميم التصنيع والتجميع (DFM/DFA) والثانية شركة Polyester Fiber Plant التي طبقت التكلفة المستهدفة في التسعير وإدارة التكاليف للمنافسة في الأسواق العالمية وذلك من خلال مدخل تحليل السبب والأثر.

وكانت نتيجة الدراسة أن تطبيق التكلفة المستهدفة بالتكامل مع طرق تحليلية لا هندسية ولتحقيق أهداف تخفيض التكلفة (تحليل السبب والأثر CEA) يساعد المنشأة على تحقيق التكامل بين وظيفة المحاسبة الإدارية والإدارة التشغيلية والتعاون على دعم الإستراتيجية التنافسية.

(3-2) ملخص نتائج الدراسات السابقة :

جدول رقم (3-1)

ملخص الدراسات السابقة

المؤلف	السنة	العنوان	الاهداف	النتائج
المصارورة	2010	مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية	مدى توفر الإمكانات اللازمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، وتوضح مدى فهم مدخل التكلفة المستهدفة، وبيان أثر التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج	أن الشركات الصناعية الأردنية لديها إمكانات لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأنها مدركة لهذا المدخل وأهمية استخدامه، وتبين أيضاً أن هذا المدخل يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج كما تبين أن الشركات الصناعية الأردنية تواجه صعوبة عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة بسبب الارتفاع في الأسعار بشكل مستمر.
عبدالله	2010	إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية	بيان عيوب نظام التكاليف المطبق في الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية، وبيان مدى إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية لها، والتعرف على المعوقات التي تقف أمام تطبيق هذا النظام.	يتوفر لدى الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية الإمكانية الفنية والمحاسبية لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، وتبين أيضاً أن هناك بعض المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة مثل عدم تعاون الموردين وصعوبة تحديد سعر السوق المستقبلي للمنتجات الذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة
النابلسي	2009	إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية	التعريف بمدخل التكلفة المستهدفة وبيان أهمية تطبيقه لإدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية بالإضافة لبيان المقومات اللازمة لتطبيق هذا المدخل والصعوبات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل	وجود علاقة إيجابية بين تطبيق التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية، كذلك تبين أن التكلفة المستهدفة تساعد على طرح منتجات ذات مواصفات تلبي رغبات المستهلكين وتنسجم مع قدرتهم على شرائها
الطوالبة	2009	مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدى الفنادق	بيان مدى إدراك الفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم لمفهوم التكلفة	لفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم تطبق طريقة التكلفة المستهدفة وتهتم بعناصر التكلفة المستهدفة لتخفيض

		الأردنية المصنفة خمسة نجوم – دراسة ميدانية	المستهدفة وبيان مدى اهتمام الفنادق الأردنية برغبات زبائنها وطبيعتهم، وبيان فيما إذا كانت تمتلك المقومات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة وبيان المصاعب التي تواجه الفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.	تكاليفها وأيضاً تبين أنه لا يوجد مصاعب تواجه الإدارة لتطبيق هذه الطريقة ولكن وجدت هذه الدراسة أن الفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم تواجه مشاكل مثل الصراع التنظيمي والمال والجهد المبذول وغيرها.
المطارنة	2008	متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية	هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل والتعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل	أن الشركات الأردنية لا تقوم بتطبيق التكلفة المستهدفة على الرغم من توفر بعض العناصر اللازمة لتطبيقها وتبين وجود معوقات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من أهمها تذبذب أسعار المواد الخام وعدم وجود منافسة شديدة وعدم توفر المعلومات الدقيقة لتكاليف المنتجات
ابوعواد	2008	أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية	استكشاف ما إذا كانت البنوك التجارية الأردنية العاملة في الأردن تدرك المزايا المترتبة على تبني منهج التكلفة المستهدفة في تسعير خدماتها المصرفية وأهمية هذا المنهج في تحسين تسعير الخدمات المصرفية	منهج التكلفة المستهدفة يوفر المزيد من المرونة في تطبيق سياسة التسعير للخدمات المصرفية من خلال توليد الحوافز لتخفيض تكلفتها، وان البنوك التجارية في الأردن تدرك مفهوم هذا المنهج والميزات المترتبة على تطبيقه، وتبين أيضا أن معظم البنوك التجارية يتوفر فيها قسم للتكاليف ولكن لا يتم الاستفادة منها في تسعير الخدمات المصرفية، كما تبين أيضا أن اغلب البنوك موجود بها أقسام متخصصة للتسويق الخدمات المصرفية ، وأيضا أقسام متخصصة بالجودة الشاملة تعمل دائما على الرقابة على جودة الخدمات المصرفية.
العمرو	2007	العوامل المؤثرة في عملية تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية	توضيح العوامل التي تؤثر على تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، وأيضاً بينت دور شدة المنافسة والعملاء وتأثير إستراتيجية المنتج وخصائصه على تحديد هذه التكلفة.	أن المنافسة الشديدة وطبيعة العملاء من أقوى العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية فيما تتفاوت باقي العوامل في درجة التأثير.
الخلف و زويلف	2007	التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني	تركز الدراسة على مدخل التكلفة المستهدفة كأحد الأدوات التي تستخدمها الإدارة في قرارات التسعير.	الشركات محل عينة البحث تستند في تسعير منتجاتها بصورة رئيسة على مدخل التحميل الكلي، ولكن اعتماد هذا المنهج في التسعير لا يمكن من المنافسة في حدود السعر السائد في الأسواق التنافسية، بينما يمثل مدخل التكلفة المستهدفة منهجاً للتسعير يعتمد السعر السائد في السوق التنافسي كأساس لاتخاذ قرار التسعير، كما أنه يمثل نظاماً لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في ظل ظروف البيئة التنافسية
البصول	2006	مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية	بيان مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات المساهمة العامة والدور الذي تلعبه في تطوير المنتجات وتعظيم الربحية وبيان إذا كانت هذه الشركات تطبق هذه الطريقة في إدارة تكاليف منتجاتها	أن (72%) من شركات عينة الدراسة تطبق مجموعة من عناصر التكلفة المستهدفة، في حين أن هناك شركتين من عينة الدراسة تستخدمان هذه الطريقة بالكامل، وتتفق الشركات الصناعية العامة الأردنية على مجموعة من العناصر الرئيسة لطريقة التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها.

			وبيان مدى التوافق بين عناصر التكلفة المستهدفة بالنسبة للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي تستخدم هذه الطريقة.	
ملحق وشيخ	2005	مدى فاعلية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية	تشخيص مفهوم التكلفة المستهدفة وبيان أهميتها في ظل المنافسة العالمية التي تواجهه المنشآت الصناعية وكذلك هدفت إلى التعرف على مدى تطبيق المنشآت الصناعية السعودية لهذا المدخل.	قليل من المنشآت التي شملتها العينة تطبق طريقة التكلفة المستهدفة ، وذلك بسبب عدم معرفتها به أو لأنها لا ترى ضرورة من تطبيق هذا المدخل، وتبين أيضاً أن الأقسام الأكثر اهتماماً بتطبيق التكلفة المستهدفة هي أقسام التصميم والإنتاج والمحاسبة.
Rattary, et.al.	2007	Target Costing in New Zealand Manufacturing Firms	بيان مدى تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية النيوزيلندية	أن (12) شركة فقط من عينة الدراسة تستخدم التكلفة المستهدفة، وتبين أن التكلفة المستهدفة تلقى اهتماماً من قبل أقسام التصنيع أكثر من قبل أقسام التزويد.
Ellram	2006	The Implementation of Target Costing in the United States: Theory Versus Practice	بيان أهمية عملية الشراء في تحقيق التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة، وتم تسليط الضوء على كيفية تطبيق التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة مقارنة مع المفهوم الشائع للتكلفة المستهدفة.	عملية الشراء تلعب دوراً مهماً في تحقيق التكلفة المستهدفة، فالتكلفة المستهدفة تأخذ بالحسبان رأي العميل وتشرك المزود مع الأداء الهندسي وفرق العمل لتنتج المنتج المطلوب بحيث يلبي رغبات العميل ويكون مربحاً للمنشأة
Feil, *et.al*	2004	Japanese Target Costing: Historical Perspective	قدمت هذه الدراسة عرضا نظرياً لنشأة وتطور مفهوم التكلفة المستهدفة في اليابان .	وتؤكد الدراسة على أهمية العوامل الثقافية وأسلوب العمل الياباني في تحقيق أهداف نظام التكلفة المستهدفة (قيادة الإدارة العليا **Top- down approach** و التوجه لفرق العمل و الثقة بين الإدارة والعاملين، التعليم المستمر و تبادل المعلومات).
Cooper & Slagmulder	2004	Achieving Full Cycle Cost Management	تتناول هذه الدراسة إحدى منتجات شركة **Olympus** لتوضيح كيفية تطبيق عدة تقنيات لإدارة التكلفة خلال دورة حياة المنتج، وتؤكد على أهمية مدخل التكلفة المستهدفة كأحد أهم هذه الأدوات.	تؤكد نتيجة الدراسة أنه بالإمكان إدارة التكاليف خلال كامل حياة المنتج وذلك من خلال تطبيق عدة أدوات (مثل: مدخل التكلفة المستهدفة، ومدخل التحسين المستمر) بحيث تشكل مخرجات كل منها مدخلات للأخرى في مراحل مختلفة من دورة حياة المنتج، ولكن أغلب التكاليف (حوالي 80%) تحدد في مرحلة التصميم قبل دخول مرحلة التصنيع، وبالتالي لا بد من تركيز وتكثيف جهود إدارة التكلفة خلال مرحلة التصميم، حيث أن مخرجات نظام إدارة التكلفة المتبع في مرحلة التصميم (التكلفة المستهدفة) تشكل مدخلات أساسية لبقية أدوات إدارة التكلفة المتبعة خلال بقية حياة المنتج.
Borgernas & Fridh	2003	The Use of Target Costing In Swedish Manufacturing Firms'.	هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى استخدام طريقة التكلفة المستهدفة من قبل الشركات الصناعية السويدية،	أن (16.5%) من الشركات الصناعية السويدية تستخدم طريقة التكلفة المستهدفة، وأن هناك نقص في المعلومات عن هذه الطريقة الأمر الذي أدى إلى عدم تطبيقها من قبل الكثير من الشركات الصناعية السويدية، كما أن الشركات التي تقوم بتطبيقها هي شركات كبيرة الحجم وتنافس بقوة في الأسواق.

ان (19) شركة من أصل (32) شركة تطبق ممارسات مشابهة لمفهوم التكلفة المستهدفة وكان الهدف الأساسي من التطبيق هو تخفيض التكلفة وتبين أيضا أن الإدارات الأكثر مساهمة في تطبيق التكلفة المستهدفة هي إدارة التطوير وإدارة التصميم وكانت إدارة الحسابات اقل مشاركة في تنفيذ هذه الطريقة.	حصر الشركات الألمانية التي تطبق مفهوم التكلفة المستهدفة	A Survey of the Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms	2003	Dekker & Smidt
وأثبتت الدراسة أن مختلف استراتيجيات المنافسة تتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وأن زيادة حدة المنافسة تتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.	هدفت الدراسة لمعرفة ما إذا كان من الممكن ربط قرار الشركة بتبني مدخل التكلفة المستهدفة بعوامل أو محددات بيئة المنافسة التي تعمل فيها الشركة.	The Competitive Environment and Strategy of Target Costing Implementers	2003	Hibbets, *et.al*
أن افضل الشركات المطبقة تتميز بوجود هيكل تنظيمي يسمح بالمشاركة في هذه العملية على جميع المستويات والأقسام، وتركز على البحث عن فرص تخفيض التكلفة في كامل سلسلة التوريد وليس فقط العمليات الداخلية للمنشأة، إضافة إلى الاهتمام برأي الزبائن في أفكار التصميم والتطوير الجديدة، واعتبار هذه البيانات مع دراسة السوق وخيارات الزبائن مدخلات أساسية لعملية التطوير والتصميم.	تناولت الدراسة الحالات العملية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ومدى النجاح المتحقق والتحسينات التي تمت والعوامل التي تؤثر على النجاح في التطبيق	Best Practice in Target Costing	2003	Ansari, *et.al,*
أن إدارة المشتريات تلعب دوراً رئيساً في مراحل التكلفة المستهدفة ، كما بينت أن إدارة المشتريات تكون أكثر فاعلية عند مشاركتها في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من خلال فريق عمل يتكون من الوظائف والأقسام المختلفة للمنشأة، مما يوفر المعرفة والتعاون والارتباط لتحقيق هذا المدخل، كما توصلت الدراسة إلى أنه لا توجد وظيفة واحدة في المنشأة تستطيع أن تتولى تطبيق التكلفة المستهدفة.	هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على دور إدارة المشتريات في مراحل التكلفة المستهدفة	Supply Management Involvement in the Target Costing Process".	2002	Ellram
أن تطبيق التكلفة المستهدفة بالتكامل مع طرق تحليلية لا هندسية ولتحقيق أهداف تخفيض التكلفة (تحليل السبب والأثر CEA) يساعد المنشأة على تحقيق التكامل بين وظيفة المحاسبة الإدارية والإدارة التشغيلية والتعاون على دعم الإستراتيجية التنافسية.	ركزت الدراسة على استخدام مدخل (تحليل السبب – الأثر) كأداة لتحليل التكاليف وتخفيضها، مما يدعم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من خلال تحقيق المستوى المستهدف من التكاليف، وتوضح الدراسة مزايا هذا المدخل مقارنة مع غيره من وسائل دراسة وتحليل عمليات الإنتاج التي يحتاج تطبيقها إلى مهندسي الإنتاج.	Cause-Effect Analysis for Target Costing	2002	Chen & Chung

ونلاحظ من خلال الجدول السابق ما يلي:

- تتفق الدراسات السابقة على أهمية الإدارة المبكرة للتكاليف في مرحلة التصميم، الأمر الذي يحققه مدخل التكلفة المستهدفة والذي يمثل مدخلاً متكاملاً لإدارة التكلفة وتوجيه عملية تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات خلال المراحل الأولى منها، مع المحافظة على الجودة والموثوقية ومتطلبات الزبائن.

- إن مدخل التكلفة المستهدفة يمكن أن يطبق خلال جميع مراحل دورة حياة المنتج ولا يقتصر على مرحلة التطوير والتصميم ويمكن أن يطبق في مختلف أنواع الأعمال ومختلف بيئات العمل.

- تؤكد الدراسات أن فعالية تطبيق هذا المدخل تتطلب وجود هيكل تنظيمي يسمح بالمشاركة في هذه العملية على جميع المستويات والأقسام، والبحث عن فرص تخفيض التكلفة في كامل سلسة التوريد وتفعيل التدخل المبكر للموردين، إضافة إلى الاهتمام برأي الزبائن في أفكار التصميم والتطوير الجديدة، واعتبار هذه البيانات مع دراسة السوق وخيارات الزبائن مدخلات أساسية لعملية التطوير والتصميم.

- إن إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة ترتبط بعدة عوامل تشمل حدة المنافسة ودرجة التحكم بأسعار البيع، وطبيعة الزبائن المستهدفين، وإستراتيجية المنشأة فيما يتعلق بتنوع المنتجات وتكرار عملية التصميم، وخصائص ومواصفات المنتج، وإستراتيجية العمل مع الموردين، ونسبة تكاليف البحث والتطوير والتكاليف الملتزم بها قبل الإنتاج.

- يتطلب التطبيق الفعال لهذا النظام أن يتم بذلك بشكل منضبط ومنظم على ثلاثة مستويات (تحديد التكلفة بناء على متطلبات السوق، على مستوى المنتج ضمن عمليات

المنشأة، وعلى مستوى المكونات مع الموردين) ومن خلال ثلاثة مراحل رئيسية (تحديد التكلفة المستهدفة، تحقيق التكلفة، تحسين التكلفة).

- يتكامل هذا المدخل مع المداخل الأخرى ليشكل نظام متكامل لإدارة التكلفة (التحليل الاستراتيجي للتكاليف و تكاليف الجودة و تكاليف دورة حياة المنتج والتكاليف حسب الأنشطة) وركزت الدراسات السابقة على بعض الأنظمة والتقنيات الداعمة لتطبيقه مثل (هندسة القيمة و الهندسة المتزامنة و التحليل الهندسي العكسي و إعادة هندسة العمليات و تحليل السبب والأثر و التكاليف على أساس الأنشطة).

(3-3) ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تتميز هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة أنها سوف تطبق على قطاع حيوي في الأردن وهو قطاع المستشفيات الخاصة، حيث ركزت اغلب الدراسات السابقة على تطبيق هذه الطريقة على قطاع المنشآت الصناعية ما عدا دراسة (ابو عواد،2006) حيث طبقت على قطاع البنوك التجارية، ودراسة (الطوالبة،2009) طبقت على قطاع الفنادق.

(3-4) فرضيات الدراسة:

استنادا الى اهداف الدراسة وبعد الاطلاع على الدراسات السابقة فإنه سيتم فحص الفرضيات الصفرية التالية:

الفرضية الأولى Ho1 :

لا تدرك المستشفيات الخاصة الأردنية أهمية ومزايا استخدام طريقة التكلفة المستهدفة.

الفرضية الثانية Ho2 :

لا تمتلك المستشفيات الخاصة الأردنية المقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

الفرضية الثالثة Ho3 :

لا تتبع المستشفيات الخاصة الأردنية طريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة الخدمات الطبية تقدمها.

الفرضية الرابعة Ho4 :

لا تستخدم المستشفيات الخاصة الأردنية الأدوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة للخدمات الطبية التي تقدمها.

الفرضية الخامسة Ho5 :

لا تهتم المستشفيات الخاصة الأردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها.

الفرضية السادسة Ho6 :

لا تواجه المستشفيات الخاصة الأردنية صعوبات عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

الفصل الرابع

منهجية الدراسة

تمهيد:

تعتبر هذه الدراسة دراسة ميدانية تطبيقية على المستشفيات الخاصة الأردنية، اعتمد الباحث من خلالها على المنهج الوصفي التحليلي، وسيتم في هذا الفصل تناول منهجية الدراسة، ابتداء بمجتمع وعينة الدراسة وأساليب جمع البيانات وتطوير أداة الاستبانة والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات .

(4-1) أساليب جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة على جمع البيانات من مصدرين:

أ - مصادر ثانوية:

وتتلخص في مراجعة الأدبيات المحاسبية المتعلقة بتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، ومفهوم التكلفة المستهدفة، وذلك من خلال الإطلاع على الكتب والدوريات والدراسات السابقة المتعلقة بتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

ب - مصادر أولية:

وتتمثل في تصميم استبانة موجهة إلى المدراء الماليين ورؤساء الأقسام في الدائرة المالية في المستشفيات الخاصة الأردنية، وذلك لمعرفة مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة والإجابة على أسئلة الدراسة الأخرى.

(4-2) تطوير أداة الدراسة:

لتحقيق اهداف الدراسة وفحص فرضياتها قام الباحث بتطوير استبانة لغايات جمع البيانات الأولية للدراسة، وتم الأخذ بعين الاعتبار شمول الاستبانة للعناصر والمفردات التي تجعلها قادرة على قياس مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المستشفيات الخاصة

الأردنية، وذلك من خلال قياس العناصر المتعلقة بطريقة التكلفة المستهدفة، ومدى إدراك طريقة التكلفة المستهدفة من قبل المستشفيات الخاصة الأردنية، وهل تمتلك هذه المستشفيات المقومات اللازمة لتطبيق الطريقة، بالإضافة لمعرفة مدى إتباع طريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد التكلفة المستهدفة وتحقيقها وتحسينها، وأخيرا معرفة فيما إذا كان هناك صعوبات تواجهها عند تطبيق هذه الطريقة.

تم إعداد استبانة الدراسة بالاعتماد على الإطار النظري، وذلك لجمع المعلومات اللازمة لتحقيق أغراض الدراسة، ومن ثم تم عرضها على عدد من أعضاء هيئة التدريس لتحكيمها والتأكد من مصداقيتها وشموليتها لتحقيق أهداف الدراسة.

وقد تكونت الاستبانة من خمسة أقسام:

- **القسم الأول:** احتوى على الخصائص الديموغرافية للمجيبين.
- **القسم الثاني:** احتوى على إيجاز وتعريف لمفهوم طريقة التكلفة المستهدفة.
- **القسم الثالث** : احتوى على ستة مجالات تم من خلالها قياس مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المستشفيات الخاصة الأردنية.

المجال الأول : تضمن (5) فقرات تبين مدى إدراك المستشفيات الخاصة الأردنية لأهمية ومزايا استخدام طريقة التكلفة المستهدفة.

المجال الثاني: تضمن (6) فقرات تبين مدى امتلاك المستشفيات الخاصة الأردنية للمقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

المجال الثالث: تضمن (5) فقرات تبين مدى إتباع المستشفيات الخاصة الأردنية لطريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة خدماتها المقدمة.

المجال الرابع: تضمن (4) فقرات تبين مدى استخدام المستشفيات الخاصة الأردنية للأدوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة لخدماتها المقدمة.

المجال الخامس: تضمن(5) فقرات تبين مدى اهتمام المستشفيات الخاصة الأردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة خدماتها المقدمة.

المجال السادس: تضمن(8) فقرات تبين فيما إذا كانت تواجه المستشفيات الخاصة الأردنية صعوبات عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

- **القسم الرابع:** تم إدراجه فيما إذا كانت هناك ملاحظات يرغب المجيبون في إبدائها حول موضوع الدراسة لم يتم التطرق لها.

لقد تم اختيار خمسة بدائل للإجابات لكل فقرة من فقرات أسئلة الاستبانة وفق مقياس ليكرت الخماسي وهي:

1. غير موافق بشدة وتم إعطاؤها درجة واحدة.
2. غيرموافق وتم إعطاؤها درجتين.
3. محايد وتم إعطاؤها ثلاث درجات.
4. موافق وتم إعطاؤها أربع درجات.
5. موافق بشدة وتم إعطاؤها خمس درجات.

وقد تم اختيار هذا النوع من المدى في الإجابات لتشجيع المجيب وإعطائه مدى واسع للإجابة.

تم اعتماد الوسط الفرضي بواقع ثلاث درجات وفقا لأسلوب ليكرت في التوزيع واعتماد الوسيط ليكون الحد الفاصل في تفسير النتائج وذلك على ضوء ما ينتج من متوسطات حسابية لإجابات الاستبانة.

(3-4) مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المستشفيات الخاصة الأردنية وعددها(61) ومن حيث عدد الأسرة فكانت تحتوي على(3897) سريرا.

أما عينة الدراسة فتتمثل بالمستشفيات الخاصة التي تمارس أكثر من نشاط في مجال تأدية الخدمات الطبية، أي تقوم بإنتاج وتقديم أكثر من خدمة ولا يقتصر نشاطها على تأدية خدمة محددة ونمطية في مجال الخدمات الطبية مثل المتعلقة بالولادة، إضافة إلى المستشفيات التي يزيد عدد الأسرة فيها عن ستين سريرا بافتراض إن المستشفيات فوق هذا الحد تكون أكثر تعقيدا وتطورا في عملية إنتاج الخدمة، إضافة إلى ارتفاع الأهمية النسبية للأنشطة التي تمارس فيها لغايات إنتاج الخدمة، وقد بلغ عدد المستشفيات التي تحقق الشروط أعلاه (22) مستشفى أي بنسبة (36%) من مجموع عدد المستشفيات في مجتمع الدراسة، ومن حيث عدد الأسرة فكانت تحتوي على(2454) سريرا أي بنسبة (63%) من مجموع الأسرة في مجتمع الدراسة(انظر الملحق رقم 3).

بلغت عدد الاستبانات الموزعة (44) استبانه، حيث تم توزيع (3) استبانات على (3) مستشفيات، واستبانتان على (16) مستشفى، واستبانة واحدة على(3) مستشفيات، تم استرداد (44) استبانة أي ما نسبته 100% من الاستبانات الموزعة حيث تم توزيع هذه الاستبانه على المدير المالي، أو مدير التدقيق الداخلي، أو رئيس قسم المحاسبة في هذه المستشفيات.

(4-4) الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

اعتمدت الدراسة في تحليل البيانات على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences(SPSS) وقد تم استخدام الأساليب التالية (Sekaran, 2003):

1. **الوسط الحسابي:** وهو أحد مقاييس النزعة المركزية ويستخدم لقياس متوسط إجابات أفراد العينة على أسئلة الدراسة ومحاورها ويبين الأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات الاستبانة كما يوضح النسب المئوية والتكرار وذلك لوصف عينة الدراسة.

2. **الانحراف المعياري:** وهو مقياس لمعرفة درجة تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

3. **اختبار** (On Sample T – Test): وهو أسلوب إحصائي لاختبار فرضيات الدراسة، وقد تم استخدام الوسط الفرضي (3) معيار القبول، وهو الفئة الوسطى من مقياس ليكرت الخماسي المعتمد في أداة الدراسة بهدف التحقق من صحة الفرضيات، بالإضافة للتأكد من مدى تحقق المعنوية الإحصائية وذلك عند مستوى الثقة 95%.

4. **اختبار معامل الاتساق الداخلي** (Cronbach Alpha): وهو يقيس مدى ثبات فقرات الإستبانة، أي أن تعطي هذه الإستبانة نفس النتيجة عند إعادة توزيعها مرة أخرى تحت نفس الظروف. وتعتبر درجة الثبات جيدة إذا كانت النسبة اكبر من 60%.

5. **النسب المئوية والتكرارات:** لوصف خصائص المستشفيات المبحوثة ، وخصائص المجيبين، وتحديد إجاباتهم فيما يتعلق بمدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة ومزاياها وصعوبات تطبيقها.

(4-5) تحليل خصائص عينة الدراسة:

فيما يلي عرض للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة من حيث التكرار والنسب المئوية ودلائلها:

1- العمر:

فيما يلي الجدول رقم (4-1) الذي يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر:

الجدول رقم (4-1)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

الفئة العمرية بالسنوات	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 25 سنة	2	4.5
من 25-34 سنة	10	22.7
من 35-44 سنة	22	50.0
45 سنة فأكثر	10	22.7
المجموع	44	100

من الجدول رقم (4-1) يتضح أن (50%) من أفراد عينة الدراسة تتراوح أعمارهم بين 35- 44 سنة، وأن (22.7%) من أفراد العينة تتراوح أعمارهم بين (25- 34) سنة وأن (22.7%) أيضا أعمارهم (45 سنة فأكثر)، ويتضح أن (4.5%) من أفراد العينة أعمارهم أقل من 25 سنة.

من خلال النتائج يلاحظ أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من أعمار ناضجة تؤهلهم لتقييم مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المستشفيات الخاصة الأردنية، حيث يتضح أن (72.7%) تزيد أعمارهم عن 35 سنة مما يدل على إمكانية الاعتماد على إجاباتهم.

2- التخصص العلمي:

يبين الجدول رقم (4-2) توزيع أفراد العينة حسب التخصص:

الجدول رقم (4-2)

توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	33	75.0
علوم مالية ومصرفية	9	20.4
إدارة الأعمال	1	2.3
اقتصاد	1	2.3
المجموع	44	100

يتضح من الجدول رقم (4-2) أن (75%) من أفراد عينة الدراسة تخصصهم محاسبة وحيث أن هذا التخصص له علاقة مباشرة بموضوع الدراسة، مما يعطي اطمئنانا أوليا بأن المستجيبون يمتلكون الخلفية العلمية المناسبة للإجابة عن أسئلة الاستبانة.

3- المؤهل العلمي :

يبين الجدول رقم (4-3) التالي توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول رقم (4-3)

توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم	2	4.5
بكالوريوس	37	84.1

11.4	5	ماجستير
100	44	المجموع

يتضح من الجدول رقم (3-4) أن (84.1%) من أفراد عينة الدراسة هم من حملة درجة البكالوريوس، وأن (11.4%) من أفراد عينة الدراسة هم من حملة درجة الماجستير، وأن (4.5%) من أفراد العينة من حملة شهادة الدبلوم، مما يدل على أن أغلبية عينة الدراسة من حملة درجة البكالوريوس، مما يجعلهم مؤهلين للإجابة على أسئلة الاستبانة.

4- عدد سنوات الخبرة:

يبين الجدول رقم (4-4) التالي توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.

الجدول رقم (4-4)

توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	عدد سنوات الخبرة
4.5	2	اقل من 3 سنوات
15.9	7	من 3-6 سنوات
34.1	15	من 7-10 سنوات
45.5	20	أكثر من 10 سنوات
100	44	المجموع

يتضح من الجدول رقم (4-4) أن (45.5%) من أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم من أكثر من 10سنوات، وأن (34.1%) من أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرة من 7-10 سنوات ، وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة يمتلكون الخبرة الكافية حيث نلاحظ أن (79.6%) خبراتهم تزيد عن 7سنوات.

5- المركز الوظيفي:

يبين الجدول رقم (4-5) التالي توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي.

الجدول رقم (4-5)

توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدير مالي	21	47.7
رئيس قسم المحاسبة	19	43.2
رئيس قسم التدقيق الداخلي	4	9.1
المجموع	44	100

يتضح من الجدول رقم (4-5) أن (47.7%) من عينة الدراسة يشغلون مركز مدير مالي، وأن (43.2%) من عينة الدراسة رئيس قسم محاسبة ، و (9.1%) من العينة يشغلون منصب رئيس قسم التدقيق الداخلي، وهذا يعني أن جميع أفراد عينة الدراسة التي تم توزيع الاستبانات عليهم هم من أصحاب المناصب في الدوائر المالية في المستشفيات الخاصة الأردنية مما يعطي الإجابات على أسئلة الاستبانة أكثر موثوقية وقربا للواقع.

ومن خلال النتائج السابقة لتحليل خصائص عينة الدراسة يمكن الربط بين هذه النتائج حيث تبين أن (72%) من أفراد العينة تزيد أعمارهم عن 35سنة، وان (75%) تخصصهم محاسبة، وان (84%) مؤهلهم بكالوريوس، كما أن (79.6%) خبراتهم تزيد عن 7سنوات، بالإضافة إلى إن جميع أفراد العينة هم من أصحاب المناصب الإدارية في دوائرهم المالية، وبالتالي فإننا نستطيع إن نقول إن أفراد عينة الدراسة لديهم الإدراك الكافي لفهم موضوع الدراسة ويكمن الاعتماد على إجاباتهم ، وهذا يعطي فرصة لان تكون إجاباتهم أكثر دقة وموضوعية.

(4-6) ثبات اداة الدراسة:

تم استخدام اختبار كرونباخ ألفا لفحص مدى ثبات واتساق الإستبانة المعدة عن طريق إيجاد قيمة معامل الثبات. ويعني ذلك أنة في حال إعادة البحث بنفس الاستبانة في نفس الظروف فإنه سيكون هنالك توافق بالنتائج ولكن لاتصل إلى حد التطابق. وقد بلغت قيمة ألفا للإستبانة كاملة 84% وهذه نسبة عالية مقارنة مع النسبة المقبولة والمقدرة بـ 60%.

ويبين جدول رقم (4-6) احتساب معامل الثبات لفقرات الاستبانة.

الجدول رقم (4-6)

معامل ثبات كرونباخ ألفا لعناصر المقياس الرئيسة

المجال	عدد الفقرات	الاتساق الداخلي
مدى إدراك المستشفيات الخاصة الأردنية لمزايا طريقة التكلفة المستهدفة.	5	0.72
تمتلك المستشفيات الخاصة الأردنية المقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.	6	0.64
تتبع المستشفيات الخاصة الأردنية طريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة خدماتها الطبية المقدمة.	5	0.68
تستخدم المستشفيات الخاصة الأردنية الأدوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة لخدماتها الطبية المقدمة.	4	0.76
تهتم المستشفيات الخاصة الأردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة خدماتها الطبية المقدمة.	5	0.78
الصعوبات التي تواجه المستشفيات الأردنية عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.	8	0.64
الأداة ككل	33	0.84

تشير البيانات في الجدول رقم (4-6) إلى قيم معامل الثبات لإجابات المبحوثين، وقـد ظهر الثبات لكل مجال على حدة هي جيدة نوعا ما بالنسبة للنسبة المقبولة عادة وهـي 60%، وهذا يرجع إلى قلة عدد الفقرات في كل مجال، لأن زيادة عدد الفقرات يؤدي إلى شمول أكثر للمحتوى، وبالتالي ينتج عنه صدق للمحتوى مرتفع والدليل على ذلك قيمة ألفا للمقيـاس ككـل 84% وهي دلالة عالية على صدق وثبات المقياس.

الفصل الخامس

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

(5-1) مدى ادراك المستشفيات الخاصة الاردنية لأهمية ومزايا استخدام طريقة التكلفة المستهدفة.

(5-2) مدى امتلاك المستشفيات الخاصة الاردنية للمقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

(5-3) مدى اتباع المستشفيات الخاصة الاردنية لطريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها.

(5-4) مدى استخدام المستشفيات الخاصة الاردنية للادوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة للخدمات الطبية التي تقدمها.

(5-5) مدى اهتمام المستشفيات الخاصة الاردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها.

(5-6) الصعوبات التي تواجه المستشفيات الخاصة الاردنية عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

تمهيد

لقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المستشفيات الخاصة الأردنية وفي ضوء أهداف الدراسة، تم استخدام إستبانة مكونة من (33) فقرة موزعة على ستة فرضيات، وبعد جمع البيانات، تم تحليليها حيث استخدمت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية كتحليل وصفي لفرضيات الدراسة بينما تم استخدام اختبار (T) للعينة المفردة بهدف اختبار فرضيات الدراسة من ناحية إحصائية استدلالية.

يحتوي هذا الفصل على عرض، وتحليل، ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية في ضوء أهداف الدراسة التي تم تحديدها في الفصل الأول:

(5-1) مدى ادراك المستشفيات الخاصة الاردنية لأهمية ومزايا استخدام طريقة التكلفة المستهدفة.

(5-1-1) تحليل بيانات الفرضية الاولى " لا تدرك المستشفيات الخاصة الأردنية أهمية ومزايا استخدام طريقة التكلفة المستهدفة".

يبين الجدول رقم(5-1) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالفرضية الأولى " لا تدرك المستشفيات الخاصة الأردنية أهمية ومزايا استخدام طريقة التكلفة المستهدفة" والجدول أدناه يبين ذلك.

الجدول رقم (5-1)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بمدى ادراك المستشفيات الخاصة الاردنية لأهمية ومزايا استخدام طريقة التكلفة المستهدفة مرتبة تنازليا حسب المتوسطات الحسابية للإجابات

الرتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	4	يدفع استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات الطبية المقدمة الإدارة إلى الاهتمام بتطوير وتحسين جودة هذه الخدمات.	3.75	.44
2	5	يساعد استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات الطبية المستشفى على استقطاب عملاء جدد.	3.68	.47
3	1	يؤدي إتباع طريقة التكلفة المستهدفة إلى تفادي الأخطاء في تسعير الخدمات الطبية المقدمة وبالتالي خفض تكاليفها.	3.66	.48
3	3	يعطي تسعير الخدمات الطبية المقدمة وفق طريقة التكلفة المستهدفة للمستشفى ميزة سعريه من خلال استبعاد عناصر التكاليف التي لا تضيف قيمة للخدمة أو للعميل.	3.66	.48
5	2	يؤدي استخدام المستشفى لطريقة التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات الطبية المقدمة إلى زيادة حصته السوقية.	3.61	.49
		مدى ادراك المستشفيات الخاصة الاردنية لأهمية ومزايا استخدام طريقة التكلفة المستهدفة	3.67	.33

يبين الجدول رقم (5-1) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالفرضية الأولى، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية مابين (3.61-3.75)، حيث جاءت الفقرة رقم (4) والتي تنص على "يدفع استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات الطبية المقدمة الإدارة إلى الاهتمام بتطوير وتحسين جودة هذه الخدمات" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (3.75)، بينما جاءت الفقرة رقم (2) ونصها "يؤدي استخدام المستشفى لطريقة التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات الطبية المقدمة إلى زيادة حصته السوقية" بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (3.61).

وبشكل عام تشير النتائج أن المتوسط الحسابي لمدى إدراك المستشفيات الخاصة الأردنية لمزايا طريقة التكلفة المستهدفة ككل هو (3.67)، حيث يتبين ان موظفي المستشفيات الخاصة الاردنية يدركون بدرجة متوسطة أن طريقة التكلفة المستهدفة تعمل على الاهتمام بتطوير وتحسين جودة الخدمات، بالإضافة إلى مساعدتها على استقطاب عملاء جدد، وقدرتها على استبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة وبالتالي خفض التكاليف، كما أنها تعمل على زيادة الحصة السوقية للمستشفى.

(5-1-2) اختبار (T) للعينة الأحادية للفرضية الأولى" لا تدرك المستشفيات الخاصة الأردنية أهمية ومزايا استخدام طريقة التكلفة المستهدفة".

تم مقارنة المتوسط الحسابي للمجال مع الوسط الفرضي (3) - معيار قبول الفرضية- باستخدام اختبار " T " للعينة الاحادية كما هو مبين في الجدول رقم (5-2).

جدول رقم (5-2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار"T" للعينة الاحادية للفقرات المتعلقة بمدى ادراك المستشفيات الخاصة الاردنية لأهمية ومزايا استخدام طريقة التكلفة المستهدفة مقارنة بالمتوسط الفرضي (3)

المجال	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
مدى ادراك المستشفيات الخاصة الاردنية لأهمية ومزايا استخدام طريقة التكلفة المستهدفة.	44	3.67	.33	13.692	43	.000

يتبين من الجدول أعلاه وجود فروق ذات دلالة إحصائية (α=0.05) بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي (3) حيث بلغت قيمة "ت" 13.692 وبدلالة إحصائية بلغت 0.000.

لذلك فإننا نرفض الفرضية الصفرية التي تقول:

"لا تدرك المستشفيات الخاصة الأردنية أهمية ومزايا استخدام طريقة التكلفة المستهدفة".

وبالتالي نقبل الفرضية البديلة القائلة:

" تدرك المستشفيات الخاصة الأردنية أهمية ومزايا استخدام طريقة التكلفة المستهدفة".

وتتفق نتيجة اختبار هذه الفرضية مع ما توصلت اليه نتائج دراسة كل من (المصاروة، 2010)، و (الطوالبة، 2009)، و(ابوعواد، 2008)، الا انها تتعارض من نتائج دراسة كل من (مفتي وشيخ، 2005)، و (Borgernas and Fridh, 2003).

(5-2) مدى امتلاك المستشفيات الخاصة الاردنية للمقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

(5-2-1) تحليل بيانات الفرضية الثانية "لا تمتلك المستشفيات الخاصة الأردنية المقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة".

يبين الجدول رقم (5-3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية "لا تمتلك المستشفيات الخاصة الأردنية المقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة" والجدول أدناه يبين ذلك.

جدول رقم (5-3)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بمدى امتلاك المستشفيات الخاصة الأردنية للمقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة مرتبة تنازليا حسب المتوسطات الحسابية للاجابات

الرتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	6	تعطي الإدارة أهمية لتخفيض تكاليف الخدمات الطبية المقدمة.	3.73	.45
2	2	تراعي الإدارة المنافسة الشديدة في سوق الخدمات الطبية.	3.59	.54
3	1	تتبنى الإدارة سياسة أن العميل هو العنصر	3.48	.55

الرتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		الأهم في سوق الخدمات الطبية.		
3	5	يوجد في المستشفى إدارة متخصصة للرقابة على جودة الخدمات الطبية المقدمة.	3.48	.51
5	4	يتمتع العاملون في المستشفى بدرجة عالية من الخبرة والكفاءة مما يؤهلهم لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.	3.43	.50
6	3	يوجد في المستشفى إدارة متخصصة لإدارة التكاليف.	1.45	.95
		مدى امتلاك المستشفيات الخاصة الاردنية للمقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة	3.19	.36

يبين الجدول (5-3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالفرضية الثانية، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية مابين (1.45-3.73)، حيث جاءت الفقرة رقم (6) والتي تنص على "تعطي الإدارة أهمية لتخفيض تكاليف الخدمات الطبية المقدمة" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (3.73)، بينما جاءت الفقرة رقم (3) ونصها "يوجد في المستشفى إدارة متخصصة لإدارة التكاليف" بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (1.45).

وبشكل عام بلغ المتوسط الحسابي لامتلاك المستشفيات الخاصة الأردنية المقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة ككل (3.19)، حيث تبين ان المستشفيات الخاصة الأردنية تهتم بدرجة متوسطة بتخفيض تكاليف الخدمات المقدمة وتراعي المنافسة الشديدة بالإضافة إلى الاهتمام بالعملاء وتقبل آرائهم، ويوجد رقابة بشكل متوسط على جودة الخدمات الطبية المقدمة،ويتمتع العاملون بالكفاءة والخبرة جيدة تؤهلهم لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة ولكن ليس بالشكل المطلوب، ولكن مايعاب على المستشفيات الخاصة الأردنية هي عدم وجود أقسام خاصة بالتكاليف.

(5-2-2) اختبار (T) للعينة الأحادية للفرضية الثانية "لا تمتلك المستشفيات الخاصة الأردنية المقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة".

تم مقارنة المتوسط الحسابي للمجال مع المتوسط الفرضي (3) - معيار قبول الفرضية- باستخدام اختبار "T" كما هو مبين في الجدول رقم (5-4).

جدول رقم (5-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار "T" للعينة الاحادية للفقرات المتعلقة بمدى امتلاك المستشفيات الخاصة الأردنية للمقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة مقارنة بالمتوسط الفرضي (3)

المجال	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
مدى امتلاك المستشفيات الخاصة الاردنية للمقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة	44	3.19	.36	3.531	43	.001

يتبين من الجدول أعلاه وجود فروق ذات دلالة إحصائية (α=0.05) بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي (3) حيث بلغت قيمة "ت" 3.531 وبدلالة إحصائية بلغت 0.001.

لذلك فإننا نرفض الفرضية الصفرية التي تقول:

" لا تمتلك المستشفيات الخاصة الأردنية المقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة ".

وبالتالي نقبل الفرضية البديلة القائلة:

" تمتلك المستشفيات الخاصة الأردنية المقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة".

وتتفق نتيجة اختبار هذه الفرضية مع ما توصلت اليه نتائج دراسة كل من (المصاروة، 2010)، و (الطوالبة، 2009)، و(ابوعواد، 2008)، و(عبدالله، 2010)، و(مطارنة، 2008)، و(البصول، 2006).

(5-3) مدى اتباع المستشفيات الخاصة الاردنية لطريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها.

(5-3-1) تحليل بيانات الفرضية الثالثة " لا تتبع المستشفيات الخاصة الأردنية طريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها".

يبين الجدول رقم(5-5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بمدى اتباع المستشفيات الخاصة الاردنية لطريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها ". والجدول أدناه يبين ذلك.

الجدول رقم (5-5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بمدى اتباع المستشفيات الخاصة الاردنية لطريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها مرتبة تنازليا حسب المتوسطات الحسابية للاجابات

الرتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	3	تعتبر الإدارة أسعار الخدمات الطبية المقدمة من قبل المنافسين أمراً مهماً لتحديد أسعار خدماتها.	3.73	.45
2	2	تقوم الإدارة بدراسة السوق لتحديد خصائص ومواصفات الخدمات الطبية التي يرغب بها العملاء.	3.59	.50
3	1	تحدد الإدارة سعر الخدمة الطبية المقدمة بناءً على ما يستطيع العميل دفعة مقابل هذه الخدمة.	3.52	.51
4	4	يتم تحديد هامش الربح المرغوب به من الإدارة بنسبة من سعر البيع المحدد بناءً على رغبة العملاء ومتطلبات السوق.	3.43	.55
5	5	يتم تحديد تكلفة الخدمة المقدمة من خلال خصم الربح المرغوب به من سعر البيع المستهدف.	3.30	.55
		مدى اتباع المستشفيات الخاصة الاردنية لطريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها	3.51	.34

يبين الجدول (5-5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالفرضية الثالثة، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية مابين (3.30-3.73)، حيث جاءت الفقرة رقم (3) والتي تنص على "تعتبر الإدارة أسعار الخدمات الطبية المقدمة من قبل المنافسين أمراً مهماً لتحديد أسعار خدماتها" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (3.73)، بينما جاءت الفقرة رقم (5) ونصها "يتم تحديد تكلفة الخدمة المقدمة من خلال خصم الربح المرغوب به من سعر البيع المستهدف" بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (3.30).

وبشكل عام تشير النتائج انه بلغ المتوسط الحسابي لإتباع المستشفيات الخاصة الأردنية طريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة خدماتها الطبية المقدمة ككل (3.51)، حيث تبين ان المستشفيات الخاصة الأردنية تهتم بأسعار الخدمات المقدمة من المستشفيات المنافسة و تقوم بدراسة السوق لتحديد خصائص ومواصفات الخدمات التي سوف تقدمها مع مراعاة قدرة العملاء على الدفع مقابل تلك الخدمات، و تتبع بشكل بسيط طريقة التكلفة المستهدفة سواء في تحديد هامش الربح أو تكلفة الخدمات المقدمة.

(5-3-2) اختبار (T) للعينة الأحادية للفرضية الثالثة " لا تتبع المستشفيات الخاصة الأردنية طريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها ".

تم مقارنة المتوسط الحسابي للمجال مع المتوسط الفرضي (3) – معيار قبول الفرضية- باستخدام اختبار "T" كما هو مبين في الجدول رقم (5-6).

جدول (5-6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار "T" للعينة الاحادية للفقرات بمدى اتباع المستشفيات الخاصة الاردنية لطريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد الخدمات الطبية التي تقدمها مقارنة بالمتوسط الفرضي (3)

المجال	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
مدى اتباع المستشفيات الخاصة الاردنية لطريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها	44	3.51	.34	10.000	43	.000

يتبين من الجدول أعلاه وجود فروق ذات دلالة إحصائية (α=0.05) بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي (3) حيث بلغت قيمة "ت" 10.000 وبدلالة إحصائية بلغت 0.000،

لذلك فإننا نرفض الفرضية الصفرية التي تقول

" لا تتبع المستشفيات الخاصة الأردنية طريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة خدماتها الطبية المقدمة".

وبالتالي نقبل الفرضية البديلة القائلة:

" تتبع المستشفيات الخاصة الأردنية طريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة خدماتها الطبية المقدمة ".

وتتفق نتيجة اختبار هذه الفرضية مع ما توصلت اليه نتائج دراسة كل من (العمرو، 2007)، و (Ellram, 2006)، الا انها تتعارض من نتائج دراسة كل من (عبدالله، 2010)، و (الخلف وزويلف، 2007).

(5-4) مدى استخدام المستشفيات الخاصة الاردنية للادوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة للخدمات الطبية التي تقدمها.

(5-4-1) تحليل بيانات الفرضية الرابعة " لا تستخدم المستشفيات الخاصة الأردنية الأدوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة للخدمات الطبية التي تقدمها".

يبين الجدول رقم (5-7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالفرضية الرابعة "لا تستخدم المستشفيات الخاصة الأردنية الأدوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة لخدماتها الطبية المقدمة" والجدول أدناه يبين ذلك.

جدول (5-7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بمدى استخدام المستشفيات الخاصة الاردنية للادوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة للخدمات الطبية التي تقدمها مرتبة تنازليا حسب المتوسطات الحسابية للاجابات

الرتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	4	يتم الاستفادة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة من اجل توفير معلومات تقديرية عن التكاليف الحالية للخدمة الطبية في مرحلة التصميم، الأمر الذي يوفر تقديراً دقيقاً للفجوة بين التكاليف الحالية والتكاليف المستهدفة.	3.84	.61
2	3	تقوم الإدارة بتشجيع التعاون بين الأقسام المختلفة من اجل العمل على تصميم الخدمات الطبية المقدمة للوصول للتكلفة المستهدفة.	3.80	.59
3	2	يتم تحديد مسببات حدوث التكلفة للخدمات الطبية التي يقدمها المستشفى من اجل تخفيض تكلفتها.	3.66	.53
4	1	تقوم الإدارة بتطبيق مفهوم هندسة القيمة على الخدمات الطبية من اجل تخفيض تكلفتها دون التأثير على نوعيتها.	2.25	.65
		مدى استخدام المستشفيات الخاصة الاردنية للادوات اللازمة	3.39	.46

الرتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		لتحقيق التكلفة المستهدفة للخدمات الطبية التي تقدمها		

يبين الجدول (5-7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالفرضية الرابعة، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية مابين (2.25-3.84)، حيث جاءت الفقرة رقم (4) والتي تنص على "يتم الاستفادة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة من اجل توفير معلومات تقديرية عن التكاليف الحالية للخدمة الطبية في مرحلة التصميم، الأمر الذي يوفر تقديراً دقيقاً للفجوة بين التكاليف الحالية والتكاليف المستهدفة" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (3.84)، بينما جاءت الفقرة رقم (1) ونصها "تقوم الإدارة بتطبيق مفهوم هندسة القيمة على الخدمات الطبية من اجل تخفيض تكلفتها دون التأثير على نوعيتها" بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (2.25).

وبشكل عام تشير النتائج انه بلغ المتوسط الحسابي لاستخدام المستشفيات الخاصة الأردنية الأدوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة لخدماتها الطبية المقدمة ككل (3.39)، تبين أن المستشفيات الخاصة الأردنية تستفيد اغلبها من نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتقدير تكاليفها تحقيقا للتكلفة المستهدفة، بالإضافة إلى اهتمامها بالتعاون بين الأقسام المختلفة للوصول لأقل تكلفة بأعلى جودة، و تقوم أيضا بالبحث عن مسببات التكلفة من اجل تخفيضها، ولكن ما يؤخذ على المستشفيات الخاصة الأردنية هو عدم التركيز على استخدام أداة هندسة القيمة وهي احد أهم الأدوات الداعمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

(5-4-2) اختبار (T) للعينة الأحادية للفرضية الرابعة " لا تستخدم المستشفيات الخاصة الأردنية الأدوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة للخدمات الطبية التي تقدمها.

تم مقارنة المتوسط الحسابي للمجال مع المتوسط الفرضي (3) - معيار قبول الفرضية- باستخدام اختبار "T" كما هو مبين في الجدول رقم (5-8).

جدول (5-8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار "T" للعينة الاحادية للفقرات المتعلقة بمدى استخدام المستشفيات الخاصة الاردنية للادوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة للخدمات الطبية التي تقدمها مقارنة بالمتوسط الفرضي (3)

المجال	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
مدى استخدام المستشفيات الخاصة الاردنية للادوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة للخدمات الطبية التي تقدمها	44	3.39	.46	5.623	43	.000

يتبين من الجدول أعلاه وجود فروق ذات دلالة إحصائية (α=0.05) بين المتوسط الحسابي والعلامة المعيارية (3) حيث بلغت قيمة "T" 5.623 وبدلالة إحصائية بلغت 0.000.

لذلك فإننا نرفض الفرضية الصفرية التي تقول :

"لا تستخدم المستشفيات الخاصة الأردنية الأدوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة لخدماتها الطبية المقدمة".

وبالتالي نقبل الفرضية البديلة القائلة:

" تستخدم المستشفيات الخاصة الأردنية الأدوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة لخدماتها الطبية المقدمة".

وتتفق نتيجة اختبار هذه الفرضية مع ما توصلت اليه نتائج دراسة كل من (الطوالبة، 2009)، و(ابوعواد، 2008)، و(عبدالله، 2010)، و(البصول، 2006)، و(Ellram, 2006) و (Feil,*et.al*, 2004)، و(Ansari, *et.al*, 2003) و (Chen and Chung, 2002).

(5-5) مدى اهتمام المستشفيات الخاصة الاردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها.

(5-5-1) تحليل بيانات الفرضية الخامسة " لا تهتم المستشفيات الخاصة الأردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها".

يبين الجدول رقم (5-9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالفرضية الخامسة" لا تهتم المستشفيات الخاصة الأردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة خدماتها الطبية المقدمة" والجدول أدناه يبين ذلك.

جدول (5-9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة مدى اهتمام المستشفيات الخاصة الاردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها مرتبة تنازليا حسب المتوسطات الحسابية للاجابات

الرتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	4	تقارن الإدارة أداء المستشفى مع أداء المستشفيات المنافسة.	3.86	.46
2	1	تعمل الإدارة باستمرار على تخفيض تكاليف الخدمات الطبية التي تقدمها وذلك من خلال استبعاد عناصر التكليف التي لاتضيف قيمة للعميل.	3.82	.54
2	5	تقوم الإدارة بتطبيق إدارة الجودة الشاملة على جميع الخدمات الطبية المقدمة.	3.82	.45
4	2	يتم الرقابة على جميع الأقسام في المستشفى مما يساهم في	3.80	.51

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم	الرتبة
		تحقيق المزيد من الخفض في التكلفة.		
.53	3.75	تقوم الإدارة بجمع معلومات حول طرق إدارة تكاليف الخدمات الطبية المقدمة في المستشفيات المنافسة.	3	5
.41	3.81	مدى اهتمام المستشفيات الخاصة الاردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها		

يبين الجدول (5-9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالفرضية الخامسة، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية مابين (3.75-3.86)، حيث جاءت الفقرة رقم (4) والتي تنص على "تقارن الإدارة أداء المستشفى مع أداء المستشفيات المنافسة" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (3.86)، بينما جاءت الفقرة رقم (3) ونصها "تقوم الإدارة بجمع معلومات حول طرق إدارة تكاليف الخدمات الطبية المقدمة في المستشفيات المنافسة" بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (3.75).

وبشكل عام تشير النتائج انه بلغ المتوسط الحسابي لاهتمام المستشفيات الخاصة الأردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة خدماتها الطبية المقدمة ككل (3.81)، تبين أن جميع المستشفيات الخاصة الأردنية تقوم بشكل جيد دائماً بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة خدماتها من خلال مقارنة أدائها مع بعضها بالإضافة إلى تطبيق إدارة الجودة الشاملة والرقابة على جميع أقسام المستشفى للوصول إلى أدنى تكلفة مع المحافظة على جودة الخدمة.

(5-5-2) اختبار (T) للعينة الأحادية للفرضية الخامسة " لا تهتم المستشفيات الخاصة الأردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها ".

تم مقارنة المتوسط الحسابي للمجال مع المتوسط الفرضي(3) – معيار قبول الفرضية- باستخدام اختبار "T" كما هو مبين في الجدول رقم (5-10).

جدول (5-10)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار "T" للعينة الاحادية للفقرات المتعلقة بمدى اهتمام المستشفيات الخاصة الاردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها مقارنة بالمتوسط الفرضي (3)

المجال	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
مدى اهتمام المستشفيات الخاصة الاردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة الخدمات الطبية التي تقدمها.	44	3.81	.41	13.119	43	.000

يتبين من الجدول أعلاه وجود فروق ذات دلالة إحصائية (α=0.05) بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي (3) حيث بلغت قيمة "ت" 13.119 وبدلالة إحصائية بلغت 0.000، وبهذا يتم رفض هذه الفرضية.

لذلك فإننا نرفض الفرضية الصفرية التي تقول:

" لا تهتم المستشفيات الخاصة الأردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة خدماتها الطبية المقدمة".

وبالتالي نقبل الفرضية البديلة القائلة:

" تهتم المستشفيات الخاصة الأردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة خدماتها الطبية المقدمة".

وتتفق نتيجة اختبار هذه الفرضية مع ما توصلت اليه نتائج دراسة كل من (الطوالبة، 2009)، و(ابوعواد، 2008)، و(البصول، 2006).

(5-6) الصعوبات التي تواجه المستشفيات الخاصة الاردنية عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

(5-6-1) تحليل بيانات الفرضية السادسة " لا تواجه المستشفيات الخاصة الأردنية صعوبات عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة".

يبين الجدول رقم (5-11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالفرضية السادسة " لا تواجه المستشفيات الخاصة الأردنية صعوبات عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة" والجدول أدناه يبين ذلك.

جدول (5-11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة الصعوبات التي تواجه المستشفيات الخاصة الاردنية عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة مرتبة تنازليا حسب المتوسطات الحسابية للاجابات

الرتبة	الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	1	عدم معرفة الإدارة العليا بمزايا ومنافع طريقة التكلفة المستهدفة.	3.11	.49
2	3	عدم وجود الكادر المؤهل الذي يسهم بنجاح طريقة التكلفة المستهدفة.	2.70	.46
3	4	عدم كفاية المعلومات المحاسبية اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.	2.64	.57
4	5	عدم اهتمام العملاء بجودة الخدمات الطبية المقدمة، مما لا يحفز الإدارة على تبني طريقة التكلفة المستهدفة.	2.59	.58
5	7	لا تمتلك الإدارة القابلية للتأقلم مع طرق جديدة لإدارة التكلفة في حال توفرها.	2.52	.51
6	2	تقف المعوقات المالية أمام التطبيق الناجح لطريقة التكلفة المستهدفة.	2.39	.54

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات	الرقم	الرتبة
.53	2.36	لا يشجع قلة عدد الخدمات الطبية المقدمة الإدارة على تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.	6	7
.55	1.93	تضارب أهداف الأقسام المختلفة في المستشفى لا يشجعها على التعاون والعمل مما يعيق تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.	8	8
.28	2.53	الصعوبات التي تواجه المستشفيات الخاصة الاردنية عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة		

يبين الجدول (5-11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالفرضية السادسة، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية مابين (1.93-3.11)، حيث جاءت الفقرة رقم (1) والتي تنص على "عدم معرفة الإدارة العليا بمزايا ومنافع طريقة التكلفة المستهدفة" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (3.11)، بينما جاءت الفقرة رقم (8) ونصهما "تضارب أهداف الأقسام المختلفة في المستشفى لا يشجعها على التعاون والعمل مما يعيق تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة" بالمرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (1.93).

وبشكل عام تشير النتائج انه بلغ المتوسط الحسابي للصعوبات التي تواجه المستشفيات الأردنية عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة ككل (2.53)، حيث نلاحظ أن المستشفيات الخاصة لاتواجه صعوبات كبيرة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، فقد تبين انه لايوجد تضارب بين اهداف الاقسام وجميعها تعمل معا لانجاح العمل، وتبين ايضا ان المستشفيات الخاصة الاردنية تتمتع بقدرات مالية كبيرة تمنحها فرصة افضل لتطبيق هذه الطريقة، وانها تقوم بتقديم خدمات متنوعة تشجعها على تبني مثل هذه الطريقة، ولكن من الصعوبات التي تواجه المستشفيات الخاصة الاردنية هي عدم معرفة الادارة العليا بمزايا ومنافع طريقة التكلفة المستهدفة بعكس الموظفين كما في الفرضية الاولى، وما يصعب ايضا تطبيق هذه الطريقة ولكن بشكل اقل هو

عدم وجود كادر متخصص لتطبيق هذه الطريقة بالاضافة لنقص المعلومات المحاسبية اللازمة لتطبيق هذه الطريقة.

(2-6-5) اختبار (T) للعينة الأحادية للفرضية السادسة " لا تواجه المستشفيات الخاصة الأردنية صعوبات عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة ".

تم مقارنة المتوسط الحسابي للمجال مع المتوسط الفرضي (3) - معيار قبول الفرضية- باستخدام اختبار "T" كما هو مبين في الجدول رقم (5-12).

جدول (5-12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار "T" للعينة الاحادية للفقرات المتعلقة بالصعوبات التي تواجه المستشفيات الخاصة الاردنية عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة مقارنة بالمتوسط الفرضي (3)

المجال	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
الصعوبات التي تواجه المستشفيات الخاصة الاردنية عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة	44	2.53	.28	-10.941	43	.000

يتبين من الجدول أعلاه وجود فروق ذات دلالة إحصائية (α=0.05) بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي (3) حيث بلغت قيمة "T" -10.941 وبدلالة إحصائية بلغت 0.000.

لذلك فإننا نقبل الفرضية الصفرية التي تقول:

" لا تواجه المستشفيات الخاصة الأردنية صعوبات عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة".

وتتعارض نتيجة اختبار هذه الفرضية مع ما توصلت اليه نتائج دراسة كل من (المصاروة، 2010)، و (الطوالبة، 2009)، و(ابوعواد، 2008)، و(عبدالله، 2010)، و(مطارنة، 2008)، و(البصول، 2006) و(Borgernas and Fridh, 2003).

الفصل السادس
النتائج والاستنتاجات والتوصيات

(6–1) النتائج

(6–2) الاستنتاجات

(6–3) التوصيات

النتائج والاستنتاجات والتوصيات

يتم في هذا الفصل مناقشة النتائج والاستنتاجات والتوصيات التي تم الوصول إليها بعد تحليل النتائج واختبار الفرضيات التي تم وضعها منذ بداية هذه الدراسة.

(6-1) النتائج:

1. بلغ المتوسط الحسابي لمدى إدراك المستشفيات الخاصة الأردنية لمزايا طريقة التكلفة المستهدفة ككل (3.67) وهو أعلى من المتوسط الفرضي(3) بقليل، وهذا يعني أن موظفي المستشفيات الخاصة الأردنية يدركون مزايا تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة بدرجة متوسطة وهم بحاجة للمزيد من الوعي حول تطبيق هذه الطريقة.

2. بلغ المتوسط الحسابي لامتلاك المستشفيات الخاصة الأردنية المقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة ككل (3.19) وهو أعلى من المتوسط الفرضي(3) بقليل وهذا يعني أن المستشفيات الخاصة الأردنية تمتلك بعضاً من المقومات المقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وهي بحاجة للسعي لامتلاك المقومات بشكل اكبر لتطبيق هذه الطريقة بشكل امثل .

3. بلغ المتوسط الحسابي لإتباع المستشفيات الخاصة الأردنية طريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة خدماتها الطبية المقدمة ككل (3.51) وهو أعلى من المتوسط الفرضي(3) بقليل وهذا يعني أن المستشفيات الخاصة تتبع طريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة خدماتها المقدمة بدرجة متوسطة، وبالتالي فإنها بحاجة

الى دراسة اعمق من اجل الوصول للاجراءات الدقيقة لتحديد تكلفة الخدمات الطبية المقدمة بالشكل الصحيح الذي تتبناه طريقة التكلفة المستهدفة.

4. بلغ المتوسط الحسابي لاستخدام المستشفيات الخاصة الأردنية الأدوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة لخدماتها الطبية المقدمة ككل (3.39) وهو أعلى من المتوسط الفرضي(3) بقليل وهذا يدل أن المستشفيات الخاصة الأردنية تستخدم بدرجة متوسطة بعضا من الأدوات اللازمة والمساندة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، وهي بحاجة اكبر الى استخدام هذه الادوات من اجل الوصول للتطبيق الامثل لهذه الطريقة.

5. بلغ المتوسط الحسابي لاهتمام المستشفيات الخاصة الأردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة خدماتها الطبية المقدمة ككل (3.81) وهو أعلى من المتوسط الفرضي(3)، وهذا يدل وجود اهتمام متوسط من قبل المستشفيات الخاصة الأردنية للتحسين المستمر للوصول لأدنى تكلفة مع المحافظة على الجودة .

6. بلغ المتوسط الحسابي للصعوبات التي تواجه المستشفيات الأردنية عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة ككل (2.53) وهو اقل من المتوسط الفرضي(3)، وهذا يدل أن المستشفيات الخاصة الأردنية لا تواجه صعوبات بشكل كبير يعيق تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة ولكنها بحاجة ايضا لاتخاذ الاجراءات المناسبة من اجل تذليل الصعوبات التي قد تواجه تطبيق هذه الطريقة.

(6-2)الاستنتاجات:

بناءِ على النتائج السابقة يمكن الوصول إلى بعض الاستنتاجات منها:

1- تدرك المستشفيات الخاصة بدرجة متوسطة أن طريقة التكلفة المستهدفة تعمل على الاهتمام بتطوير وتحسين جودة الخدمات، بالإضافة إلى مساعدتها على استقطاب عملاء جدد، وقدرتها على استبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة وبالتالي خفض التكاليف، كما أنها تعمل على زيادة الحصة السوقية للمستشفى.

2- تهتم المستشفيات الخاصة الأردنية بدرجة متوسطة بتخفيض تكاليف الخدمات المقدمة وتراعي المنافسة الشديدة بالإضافة إلى الاهتمام بالعملاء وتقبل آرائهم، ويوجد رقابة بشكل متوسط على جودة الخدمات الطبية المقدمة،ويتمتع العاملون بالكفاءة والخبرة جيدة تؤهلهم لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة ولكن ليس بالشكل الامثل، ولكن مايعاب على المستشفيات الخاصة الأردنية هي عدم وجود أقسام خاصة بالتكاليف.

3- تهتم المستشفيات الخاصة الأردنية بأسعار الخدمات المقدمة من المستشفيات المنافسة و تقوم بدراسة السوق لتحديد خصائص ومواصفات الخدمات التي سوف تقدمها مع مراعاة قدرة العملاء على الدفع مقابل تلك الخدمات، و تتبع بشكل بسيط طريقة التكلفة المستهدفة سواء في تحديد هامش الربح أو تكلفة الخدمات المقدمة.

4- تبين أن المستشفيات الخاصة الأردنية تستفيد اغلبها من نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتقدير تكاليفها تحقيقا للتكلفة المستهدفة، بالإضافة إلى اهتمامها بالتعاون بين الأقسام المختلفة للوصول لأقل تكلفة بأعلى جودة، و تقوم أيضا بالبحث عن مسببات التكلفة من اجل

تخفيضها، ولكن ما يؤخذ على المستشفيات الخاصة الأردنية هو عدم التركيز على استخدام أداة هندسة القيمة وهي احد أهم الأدوات الداعمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.

5- تبين أن جميع المستشفيات الخاصة الأردنية تقوم بشكل جيد دائماً بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة خدماتها من خلال مقارنة أدائها مع بعضها بالإضافة إلى تطبيق إدارة الجودة الشاملة والرقابة على جميع أقسام المستشفى للوصول إلى أدنى تكلفة مع المحافظة على جودة الخدمة.

6- تبين أن المستشفيات الخاصة لاتواجه صعوبات كبيرة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة، فقد تبين انه لايوجد تضارب بين اهداف الاقسام وجميعها تعمل معا لانجاح العمل، وتبين ايضا ان المستشفيات الخاصة الاردنية تتمتع بقدرات مالية كبيرة تمنحها فرصة افضل لتطبيق هذه الطريقة، وانها تقوم بتقديم خدمات متنوعة تشجعها على تبني مثل هذه الطريقة، ولكن من الصعوبات التي تواجه المستشفيات الخاصة الاردنية هي عدم معرفة الادارة العليا بمزايا ومنافع طريقة التكلفة المستهدفة بعكس الموظفين كما في الفرضية الاولى، ومما يصعب ايضا تطبيق هذه الطريقة ولكن بشكل اقل هو عدم وجود كادر متخصص لتطبيق هذه الطريقة بالاضافة لنقص المعلومات المحاسبية اللازمة لتطبيق هذه الطريقة.

(6-3)التوصيات:

بناء على ماتوصلت له هذه الدراسة فإن الباحث يوصي بمايلي:

1- مواكبة المستشفيات الخاصة الأردنية التطورات والتغيرات الحاصلة في البيئة الداخلية والمحيطة بها وتبني الطرق الحديثة لإدارة التكاليف مثل طريق التكلفة المستهدفة.

2- توظيف المستشفيات الخاصة الأردنية الكوادر ذات الخبرة والمهارة إضافة إلى الاهتمام بالدورات ذات العلاقة بطريقة التكلفة المستهدفة.

3- تولي إدارة المستشفيات الخاصة الأردنية أشخاص مؤهلين إداريا ومحاسبيا حتى يكونوا قادرين على استيعاب الطرق الإدارية الحديثة لإدارة التكلفة، حيث لوحظ أن اغلب الإدارات في المستشفيات الخاصة الأردنية هم أطباء، وهم غير قادرين على القيام بالوظائف الإدارية المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء ورضا العملاء.

4- ضرورة فتح أقسام خاصة بالتكاليف في المستشفيات الخاصة الأردنية يعمل فيها أشخاص مؤهلين، لكي يتم الحصول على المعلومات الدقيقة عند تحديد تكلفة الخدمات المقدمة وبالتالي تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة بكل كفاءة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

1. أبو عواد، محمد راجح. 2008. **أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية.** رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن.

2. البصول، ريما. 2006. **مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.** رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن.

3. جاد الرب، سيد محمد جاد. 1996. **إدارة المنظمات الصحية والطبية: منهج متكامل في إدارة المفاهيم الإدارية الحديثة.** القاهرة، دار النهضة العربية.

4. الخلف، نضال، وزويلف، انعام. 2007. التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة : دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية الأردني. **مجلة جامعة الملك عبدالعزيز للاقتصاد والإدارة**، السعودية، المجلد21، العدد1، ص 350-373.

5. زامل، احمد. 1999. نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة. **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، جامعة بنها، مصر، العدد الاول، ص 122-149.

6. شبرد، دونالد س، وهودجكن، دومينيك، وأنتوني، إيون. 2001. **تحاليل تكاليف المستشفيات: دليل للمديرين.** القاهرة: المكتب الإقليمي لشرق المتوسط- منظمة الصحة العالمية.

7. الطوالبة، ايهاب. 2009. **مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدى الفنادق الأردنية المصنفة خمسة نجوم – دراسة ميدانية.** رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، الأردن.

8. عابورة، أشرف جمال فايز. 2005. **تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات: حالة المستشفى الإسلامي في الأردن.** رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة اليرموك، الاردن.

9. عبد الله، مجيب الرحمن. 2010. **إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفـع القدرة التنافسية**. رسالة ماجستير، جامعة جدارا، الأردن.

10. عطية، هاشم أحمد، وعبدربه، محمد محمود. 2000. **النظام المحاسبي ونظـام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية في المستشفيات**. الإسـكندرية، الـدار الجامعية.

11. العمرو، زياد عوده. 2007. **العوامل المؤثرة فـي عمليـة تحديـد التكلفـة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية**. رسالة ماجستير، جامعة آل البيـت، الأردن.

12. فوده، شوقي. 2007. إطار مقترح للتكامل بـين أسـلوب التكلفـة المـستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخصيص تكاليف الأنشطة من خلال مفهـوم سلسلة القيمة. **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسـكندرية، العـدد الأول، المجلد 44، ص 67-101.

13. المحمود، رزق. 2005. مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات المساهمة السعودية في ظل متغيرات النظام العالمي الجديـد. **المجلـة العلمية لجامعة الأمير فيصل**، المجلد السادس، العدد الثاني، ص 35- 59.

14. مصاروة، ذاكر. 2010. **مدى فاعلية مدخل التكلفـة المـستهدفة وعلاقتهـا بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنيـة**. رسالة ماجستير، جامعة جدارا، الأردن.

15. المطارنة، غسان. 2008. متطلبات ومقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. **مجلـة جامعـة دمـشق للعلـوم الاقتصادية والقانونية**، مجلد 24، ص 277-305.

16. مفتي، محمد حسن، وشيخ، فريد عمر. 2005. مدى فاعلية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية. **مجلة كلية التجارة للبحـوث العلميـة**، جامعـة الإسكندرية، مصر، المجلد (42)، ص 423-464.

17. النابلسي، طارق. 2009. إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية. رسالة ماجستير، جامعة الحسين بن طلال، الأردن.

18. النشار، تهاني. 1996. استخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف. ***مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية***، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد الأول، ص 2- 28.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

1. Albright, T. 1998. The Use of Target Costing in Developing the Mercedes Benz M- class. ***International Journal of Strategic Cost Management.*** Autumn, vol 1, No 2, pp15-35.

2. Albright, T. 2006. Managerial Accounting and Continuous Improvement Initiatives Arturo Sportive and Framework. ***Journal of Managerial.*** Vol 18, No2, pp 123-149.

3. Ansari, S, Swenson, D, Bell, J, and Kim, W. 2003. Best Practice in Target Costing. ***Management Accounting.*** Quarterly, winter, Vol.4, No.2, PP.12-27.

4. Atkinson A, Banker, R, Kaplan, R, Young, s. 2001. ***Management Accounting.*** 3rd edition, Upper Saddle River, Prentice Hall.

5. Bear. R, Mills and Schmid, F. 1994. Product Costing in Advanced Technology Environments. ***Management Accounting.*** UK, vol72, No2, pp20-22.

6. Borgernas, H, and Fridh. G. 2003. **The Use of Target Costing in Swedish Manufacturing Firms**. Goteborg University, School of Economics and Commercial Law.

7. Chen, C. & Chung, H., 2002. Cause-Effect Analysis for Target Costing. ***Management Accounting***, Quarterly, Winter\2002, Vol 3, No 2, PP.1-9.

8. Cooper, R, and slagmulder, R. 1997. **Factor Influencing the Target Costing Processes**. lessons from Japanese Practice, working paper series, No 97139 university of Ghent,

9. Cooper, R, and Chew, B. 1996. Control Tomorrows Costs Through Today's Designs. ***Harvard business review***, vol 74, No.1, p13.

10. Cooper, R, and Slagmulder, R. 2004. Achieving Full-Cycle Management, ***MIT Sloan Management Review***, Vol.46, No. 1, PP.45-52.

11. Dekker and Smidit. 2003. A survey of the Adoption and Use of Target Costing In Dutch Firms", ***International Journal of Production Economics***, Vol. 84, No. 3, pp (293-305).

12.Drury, C. 2004. **Management & Cost Accounting**. 6th edition, Thomson learning, p947.

13.El- kelety, Ibrahim. 2006. **Towards a Conceptual Frame Work for Strategic Cost Management: The Concept Objectives and Instruments**. PHD, Chemnit2 university of technology, Germany.

14.Ellram, L. 2002. Supply Management's Involvement in the Target Costing Process. ***European Journal of Purchasing and Supply Management***, Vol 8, No 4, PP(235-245).

15.Ellram, L. 2006. The Implementation of Target Costing in the United States: Theory versus Practice. ***Journal of Supply Chain Management: A global review of purchasing and supply*** ،vol. 42 ،issue.1, P 13.

16.Ellram L. 2000. Purchasing and Supply Managements Participation in the Target Cosling Process. ***The Journal of Supply Chain Management***, spring.

17.Feil, P, Yook, K, Kim, W. 2004. Japanese Target Costing: A Historical Perspective", ***International Journal of strategic cost management***, vol.2, No10, P12

18.Hibbets, A., Albright, T. and Funk, W. 2003. The Competitive Environment and Strategy and Strategy of Target Costing Implementers: Evidence from the Field. ***Journal of Managerial***, Vol. 15, No. 1, PP.65-83.

19.Hilton, R, Maher, M, and selto, F. 2003. **Cost Management: Strategies for Business Decisions**. Second Edition, McGraw hill/ Irwin.

20.Hilton, Ronald w. 2008. **Managerial Accounting: Creating Value in Dynamic Business Environment**. 7th Edition, McGraw, Hill Companies, New York.

21.Horngren, Dater, Foster, Rajan and Lttner. 2005. **Cost Accounting: a Managerial Emphasis**. 12 Editions, Prentice Hall.

22.Horngren, Dater, Foster, Rajan and Lttner. 2006. **Cost Accounting: a Managerial Emphasi.** 13 Editions Prentice Hall.

23.Ibusuki, U, and Kaminski, P. 2007. Development Process with Focus on Value Engineering and Target –Costing: A case study in an automotive company. ***International Journal of Production economics***, Vol. 105, No 2.

24.Kaplan, R, Atkinson, A. 1998. **Advanced Management Accounting**, 3Edition, Prentice Hall.

25.Kato, y. 1993. Target costing support systems: lessons from leading Japanese. ***Management Accounting Research***, No 4.

26.Kenc. 2005. **Advances in management Accounting**, v14, Elsevier.

27.Rattray, Caleb, Lord, Beverley, Sharahan, Yvonnb. 2007. Target Costing In Newzealand Manufacturing Firms. ***Pacific Accounting Review***, Emerald, Vol 19 No 1, pp (68-83).

28.Ross, Thomas, K. 2004. **Analyzing Health Care Operation Using ABC**. Journal of Health Care Finance,

29.Sekaran, Uma. 2003. **Research Methods for Business**. 3rd Edition, John Wiley, New York.

30.Tani, T. 1995. Interactive Control in Target Cost Management. ***Management Accounting Research***, No 6, P. 402.

31.Wood, J. 1998. First Annual International Congress on Target Costing. ***Management Accounting***, Vol 79, No7, pp20-45.

32.Worthy, F. 1991. **Japans Smart Secret Weapon. Fortune, Japan**", vol 124, No4, Aug, pp72-75.

33.Yook, k. and Youshikawa, T. 2005. Target Costing in the Construction Industry: Evidence from Japan. ***Construction accounting & taxation***, pp5-18.

ثالثا: المواقع الالكترونية.

1. بدون اسم مؤلف. **أسلوب التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف**. بحث الكتروني، بدون سنة نشر، http://infotechaccountants.com/forums/showthread.php/

2. وزارة الصحة الأردنية. 2011. **التقرير الإحصائي السنوي**، الأردن. http://www.moh.gov.jo/MOH/arabic/home.php.

3. وزارة الصحة الأردنية، **الإستراتيجية الصحية الوطنية 2006-2010**، http://www.moh.gov.jo/MOH/arabic/home.php

4. **جمعية المستشفيات الخاصة الأردنية**، http://phajordan.org .

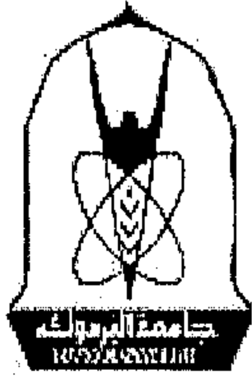
الملاحق

الملحق رقم (1) إستبانة الدراسة

الملحق رقم(2) توزيع اجابات افراد عينة الدراسة

الملحق رقم (3) قائمة أسماء محكمي الاستبانة

الملحق رقم (4) قائمة اسماء مستشفيات مجتمع و عينة الدراسة.



الملحق رقم (1)

جامعة اليرموك
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
قسم المحاسبة

الأخ الفاضل .... الأخت الفاضلة

تحية طيبة وبعد،،،

أتوجه إليكم بالتقدير والاحترام راجياً تعاونكم لإنجاح هذه الدراسة التي يقوم بها الباحث من أجل استكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتي تحمل العنوان الآتي:

"مدى تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المستشفيات الخاصة الأردنية"

"The Extent of Implementing Target Costing Method in Jordanian Private Hospitals"

راجيا تعاونكم في الإجابة على أسئلة الاستبانة، نظراً لما تتمتعون به من خبرة ودراية علمية وعملية بهذا الموضوع، فإن الباحث يرجو منكم أن تثروا دراسته هذه بإجاباتكم القيمة والموضوعية والتي سيكون لها الدور الأكبر في تحقيق أهداف البحث للوصول للنتائج المرجوة منه.

علماً بأن الإجابات التي ستقدمونها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، وسيتم تزويدكم بنتائج هذه الدراسة في المستقبل إذا رغبتم بذلك.

شاكراً لكم حسن تعاونكم

المشرف	الباحث
أ.د.محمود قاقيش	أحمد عدنان أبو الهيجاء

ملاحظة: للاستفسار حول أي معلومة في الاستبانة، يرجى التكرم بالاتصال بالباحث على الرقم (0788836418).

القسم الأول: (الخصائص الديموغرافية للمستجيبين)

الرجاء وضع إشارة (√) أمام الإجابة المناسبة:-

1- العمر:

☐ أقل من 25 سنة ☐ من (25 – 34) سنة

☐ من (35 – 44) سنة ☐ 45 سنة فأكثر

2- التخصص الأكاديمي:

☐ محاسبة ☐ علوم مالية ومصرفية

☐ إدارة الأعمال ☐ اقتصاد

☐ أخرى (الرجاء ذكرها)...................................

3- المؤهل العلمي:

☐ دبلوم ☐ بكالوريوس

☐ ماجستير ☐ دكتوراه

☐ أخرى (الرجاء ذكرها)...................................

4- عدد سنوات الخبرة:

☐ أقل من 3 سنوات ☐ من(3-6) سنوات

☐ من (7-10) سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

5- المركز الوظيفي:

☐ مدير مالي ☐ رئيس قسم المحاسبة

☐ رئيس قسم التكاليف ☐ رئيس قسم التدقيق الداخلي

☐ أخرى (الرجاء ذكرها)...................................

القسم الثاني: (مفهوم التكلفة المستهدفة)

تعتبر التكلفة المستهدفة من أهم أدوات إدارة التكاليف، ويجب مراعاة ما يلي عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة:

أولاً:- دراسة السوق للحصول على المعلومات الآتية:-

1- الخصائص والمواصفات التي تتميز بها الخدمة المقدمة ويرغب العملاء بها.

2- السعر الذي يرغب العميل في دفعة مقابل الحصول على الخدمة.

3- كمية الإيراد المتوقعة للخدمة المقدمة.

ثانياً:- تحديد هامش الربح المستهدف من قبل الإدارة العليا.

ثالثاً:- تحديد التكلفة المستهدفة من خلال طرح الربح المرغوب به من الإدارة العليا من السعر المرغوب به من العملاء من خلال المعادلة الآتية:-

التكلفة المستهدفة للخدمة = سعر بيع الخدمة المستهدفة – هامش ربح الخدمة المستهدف

رابعاً:- تصميم الخدمة وتجهيزها ضمن إطار المواصفات المطلوبة من قبل العملاء وفي حدود التكلفة المستهدفة.

القسم الثالث: (أسئلة الاستبانة)

برجى التكرم بوضع إشارة (√) أمام الإجابة التي تمثل رأيكم وقناعتكم الشخصية:-

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
▪	**مدى إدراك المستشفيات الخاصة الأردنية لمزايا طريقة التكلفة المستهدفة.**					
-1	يؤدي إتباع طريقة التكلفة المستهدفة إلى تفادي الأخطاء في تسعير الخدمات الطبية المقدمة وبالتالي خفض تكاليفها.					
-2	يؤدي استخدام المستشفى لطريقة التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات الطبية المقدمة إلى زيادة حصته السوقية.					
-3	يعطي تسعير الخدمات الطبية المقدمة وفق طريقة التكلفة المستهدفة للمستشفى ميزة سعرية من خلال استبعاد عناصر التكاليف التي لاتضيف قيمة للخدمة أو للعميل.					
-4	يدفع استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات الطبية المقدمة الإدارة إلى الاهتمام بتطوير وتحسين جودة هذه الخدمات.					
-5	يساعد استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات الطبية المستشفى على استقطاب عملاء جدد.					
▪	**تمتلك المستشفيات الخاصة الأردنية المقومات اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.**					
-1	تتبنى الإدارة سياسة أن العميل هو العنصر الأهم في سوق الخدمات الطبية.					
-2	تراعي الإدارة المنافسة الشديدة في سوق الخدمات الطبية.					
-3	يوجد في المستشفى إدارة متخصصة لإدارة التكاليف.					
-4	يتمتع العاملون في المستشفى بدرجة عالية من الخبرة والكفاءة مما يؤهلهم لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.					
-5	يوجد في المستشفى إدارة متخصصة للرقابة على جودة الخدمات الطبية المقدمة.					
-6	تعطي الإدارة أهمية لتخفيض تكاليف الخدمات الطبية المقدمة.					
▪	**تتبع المستشفيات الخاصة الأردنية طريقة التكلفة المستهدفة عند تحديد تكلفة خدماتها الطبية المقدمة.**					
-1	تحدد الإدارة سعر الخدمة الطبية المقدمة بناءً على ما يستطع العميل دفعة مقابل هذه الخدمة.					
-2	تقوم الإدارة بدراسة السوق لتحديد خصائص ومواصفات الخدمات الطبية التي يرغب بها العملاء.					
-3	تعتبر الإدارة أسعار الخدمات الطبية المقدمة من قبل المنافسين أمراً مهماً لتحديد أسعار خدماتها.					
-4	يتم تحديد هامش الربح المرغوب به من الإدارة بنسبة من سعر البيع المحدد بناءً على رغبة العملاء ومتطلبات السوق.					
-5	يتم تحديد تكلفة الخدمة المقدمة من خلال خصم الربح المرغوب به من سعر البيع المستهدف.					
▪	**تستخدم المستشفيات الخاصة الأردنية الأدوات اللازمة لتحقيق التكلفة المستهدفة لخدماتها الطبية المقدمة.**					
-1	تقوم الإدارة بتطبيق مفهوم هندسة القيمة على الخدمات الطبية من اجل تخفيض تكلفتها دون التأثير على نوعيتها.					
-2	يتم تحديد مسببات حدوث التكلفة للخدمات الطبية التي يقدمها المستشفى من اجل تخفيض تكلفتها.					

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
3-	تقوم الإدارة بتشجيع التعاون بين الأقسام المختلفة من اجل العمل على تصميم الخدمات الطبية المقدمة للوصول للتكلفة المستهدفة.					
4-	يتم الاستفادة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة من اجل توفير معلومات تقديرية عن التكاليف الحالية للخدمة الطبية في مرحلة التصميم، الأمر الذي يوفر تقديراً دقيقاً للفجوة بين التكاليف الحالية والتكاليف المستهدفة.					
▪ تهتم المستشفيات الخاصة الأردنية بالتحسين المستمر لتخفيض تكلفة خدماتها الطبية المقدمة.						
1-	تعمل الإدارة باستمرار على تخفيض تكاليف الخدمات الطبية التي تقدمها وذلك من خلال استبعاد عناصر التكليف التي لاتضيف قيمة للعميل.					
2-	يتم الرقابة على جميع الأقسام في المستشفى مما يساهم في تحقيق المزيد من الخفض في التكلفة.					
3-	تقوم الإدارة بجمع معلومات حول طرق إدارة تكاليف الخدمات الطبية المقدمة في المستشفيات المنافسة.					
4-	تقارن الإدارة أداء المستشفى مع أداء المستشفيات المنافسة.					
5-	تقوم الإدارة بتطبيق إدارة الجودة الشاملة على جميع الخدمات الطبية المقدمة.					
▪ الصعوبات التي تواجه المستشفيات الأردنية عند تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.						
1-	عدم معرفة الإدارة العليا بمزايا ومنافع طريقة التكلفة المستهدفة.					
2-	تقف المعوقات المالية أمام التطبيق الناجح لطريقة التكلفة المستهدفة.					
3-	عدم وجود الكادر المؤهل الذي يسهم بنجاح طريقة التكلفة المستهدفة.					
4-	عدم كفاية المعلومات المحاسبية اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.					
5-	عدم اهتمام العملاء بجودة الخدمات الطبية المقدمة، مما لا يحفز الإدارة على تبني طريقة التكلفة المستهدفة.					
6-	لا يشجع قلة عدد الخدمات الطبية المقدمة الإدارة على تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.					
7-	لا تمتلك الإدارة القابلية للتأقلم مع طرق جديدة لإدارة التكلفة في حال توفرها.					
8-	تضارب أهداف الأقسام المختلفة في المستشفى لا يشجعها على التعاون والعمل مما يعيق تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.					

القسم الرابع: (ملاحظات ترغبون في إبدائها حول الموضوعات السابقة ولكنها لم تذكر في الاستبانة).

....

....

ملاحظة: (في حال رغبتكم بالاطلاع على نتائج الدراسة نرجو كتابة بريدكم الالكتروني بشكل واضح حتى يتم تزويدكم بالنتائج مستقبلا حال الانتهاء من الرسالة).

....

انتهت أسئلة الاستبانة
شكراً لحسن تعاونكم

الملحق رقم(2) توزيع اجابات افراد عينة الدراسة

الرقم	السؤال	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة	
		التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%
q1	يؤدي إتباع طريقة التكلفة المستهدفة إلى تفادي الأخطاء في تسعير الخدمات الطبية المقدمة وبالتالي خفض تكاليفها.					15	34.1	29	65.9		
q2	يؤدي استخدام المستشفى لطريقة التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات الطبية المقدمة إلى زيادة حصته السوقية.					17	38.6	27	61.4		
q3	يعطي تسعير الخدمات الطبية المقدمة وفق طريقة التكلفة المستهدفة للمستشفى ميزة سعرية من خلال استبعاد عناصر التكاليف التي لاتضيف قيمة للخدمة أو للعميل.					15	34.1	29	65.9		
q4	يدفع استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات الطبية المقدمة الإدارة إلى الاهتمام بتطوير وتحسين جودة هذه الخدمات.					11	25.0	33	75.0		
q5	يساعد استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات الطبية المستشفى على استقطاب عملاء جدد.					14	31.8	30	68.2		
q6	تتبنى الإدارة سياسة أن العميل هو العنصر الأهم في سوق الخدمات الطبية.			1	2.3	21	47.7	22	50.0		
q7	تراعي الإدارة المنافسة الشديدة في سوق الخدمات الطبية.					19	43.2	24	54.5	1	2.3
q8	يوجد في المستشفى إدارة متخصصة لإدارة التكاليف.	34	77.3	4	9.1	2	4.5	4	9.1		
q9	يتمتع العاملون في المستشفى بدرجة عالية من الخبرة والكفاءة مما يؤهلهم لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.					25	56.8	19	43.2		
q10	يوجد في المستشفى إدارة متخصصة للرقابة على جودة الخدمات الطبية المقدمة.					23	52.3	21	47.7		
q11	تعطي الإدارة أهمية لتخفيض تكاليف الخدمات الطبية المقدمة.					12	27.3	32	72.7		
q12	تحدد الإدارة سعر الخدمة الطبية المقدمة بناءً على ما يستطيع العميل دفعه مقابل هذه الخدمة.					21	47.7	23	52.3		
q13	تقوم الإدارة بدراسة السوق لتحديد خصائص ومواصفات الخدمات الطبية التي يرغب بها العملاء.					18	40.9	26	59.1		
q14	تعتبر الإدارة أسعار الخدمات الطبية المقدمة من قبل المنافسين أمرا مهما لتحديد أسعار خدماتها.					12	27.3	32	72.7		
q15	يتم تحديد هامش الربح المرغوب به من الإدارة بنسبة من سعر البيع المحدد بناءً على رغبة العملاء ومتطلبات السوق.			1	2.3	23	52.3	20	45.5		
q16	يتم تحديد تكلفة الخدمة المقدمة من خلال خصم الربح المرغوب به من سعر البيع المستهدف.			2	4.5	27	61.4	15	34.1		
q17	تقوم الإدارة بتطبيق مفهوم هندسة القيمة على الخدمات الطبية من اجل تخفيض تكلفتها دون التأثير على نوعيتها.	4	9.1	26	59.1	13	29.5	1	2.3		
q18	يتم تحديد مسببات حدوث التكلفة للخدمات الطبية التي يقدمها المستشفى من اجل تخفيض تكلفتها.					16	36.4	27	61.4	1	2.3
q19	تقوم الإدارة بتشجيع التعاون بين الأقسام المختلفة من اجل العمل على تصميم الخدمات الطبية المقدمة للوصول للتكلفة المستهدفة.					13	29.5	27	61.4	4	9.1
q20	يتم الاستفادة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة من اجل توفير معلومات تقديرية					12	27.3	27	61.4	5	11.4

										عن التكاليف الحالية للخدمة الطبية في مرحلة التصميم، الأمر الذي يوفر تقديرا دقيقا للفجوة بين التكاليف الحالية والتكاليف المستهدفة.	
6.8	3	68.2	30	25.0	11					تعمل الإدارة باستمرار على تخفيض تكاليف الخدمات الطبية التي تقدمها وذلك من خلال استبعاد عناصر التكاليف التي لاتضيف قيمة للعميل.	q21
4.5	2	70.5	31	25.0	11					يتم الرقابة على جميع الأقسام في المستشفى مما يساهم في تحقيق المزيد من الخفض في التكلفة.	q22
4.5	2	65.9	29	29.5	13					تقوم الإدارة بجمع معلومات حول طرق إدارة تكاليف الخدمات الطبية المقدمة في المستشفيات المنافسة.	q23
4.5	2	77.3	34	18.2	8					تقارن الإدارة أداء المستشفى مع أداء المستشفيات المنافسة.	q24
2.3	1	77.3	34	20.5	9					تقوم الإدارة بتطبيق إدارة الجودة الشاملة على جميع الخدمات الطبية المقدمة.	q25
		18.2	8	75.0	33	6.8	3			عدم معرفة الإدارة العليا بمزايا ومنافع طريقة التكلفة المستهدفة.	q26
				40.9	18	56.8	25	2.3	1	تقف المعوقات المالية أمام التطبيق الناجح لطريقة التكلفة المستهدفة.	q27
				70.5	31	29.5	13			عدم وجود الكادر المؤهل الذي يسهم بنجاح طريقة التكلفة المستهدفة.	q28
		4.5	2	54.5	24	40.9	18			عدم كفاية المعلومات المحاسبية اللازمة لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.	q29
		4.5	2	50.0	22	45.5	20			عدم اهتمام العملاء بجودة الخدمات الطبية المقدمة، مما لا يحفز الإدارة على تبني طريقة التكلفة المستهدفة.	q30
		2.3	1	31.8	14	65.9	29			لا يشجع قلة عدد الخدمات الطبية المقدمة الإدارة على تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.	q31
				52.3	23	47.7	21			لا تمتلك الإدارة القابلية للتأقلم مع طرق جديدة لإدارة التكلفة في حال توفرها.	q32
				11.4	5	70.5	31	18.2	8	تضارب أهداف الأقسام المختلفة في المستشفى لا يشجعها على التعاون والعمل مما يعيق تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة.	q33

الملحق رقم (3) قائمة أسماء محكمي الاستبانة

الرقم	الاسم	التخصص	مكان العمل
1	أ.د. محمود قاقيش	محاسبة	جامعة اليرموك
2	أ.د. أحمد العمري	محاسبة	جامعة اليرموك
3	أ.د. ميشيل سويدان	محاسبة	جامعة اليرموك
4	د. إياد سرطاوي	محاسبة	جامعة اليرموك
5	أ.د حسن زكي	محاسبة	جامعة اربد الأهلية
6	د.عبدالرزاق الساكني	محاسبة	جامعة اربد الأهلية

الملحق رقم (3) قائمة أسماء مستشفيات مجتمع و عينة الدراسة.

قائمة أسماء مستشفيات مجتمع الدراسة

الرقم	اسم المستشفى	التخصص	عدد الأسرة	المحافظة	الهاتف	فاكس	العنوان
1	الإسلامي	عام	275	العاصمة	5680127	5661773	العبدلي
2	الأردن	عام	252	العاصمة	5608080	5607575	جبل عمان / الدوار الرابع
3	التخصصي	عام	200	العاصمة	5609609	5697425	الشميساني
4	مركزالحسين للسرطان	سرطان	162	العاصمة	5353000	5342567	طريق الجامعة الأردنية
5	الخالدي	عام	160	العاصمة	4644281	4616801	جبل عمان / الدوار الثالث
6	المركزالعربي الطبي	عام	144	العاصمة	5921199	5921282	جبل عمان / الدوار الخامس
7	الإسراء	عام	129	العاصمة	5300300	5347888	شارع الملكة رانيا العبد الله
8	جبل الزيتون	عام	123	الزرقاء	053655555	053655550	الزرقاء
9	الاستقلال	عام	114	العاصمة	5652600	5652710	شارع الاستقلال
10	الاستشاري	عام	108	العاصمة	5681661	5001027	عمان شارع وادي صقرة
11	ابن النفيس	عام	103	اربد	027247100	027101103	اربد
12	الحياة	عام	90	العاصمة	4393111	4393111	العاصمة / الذراع الغربي
13	راهبات الوردية	عام	87	اربد	027272011	027104415	اربد
14	ملحس	عام	80	العاصمة	4636140	4643455	جبل عمان / الدوار الأول
15	ابن الهيثم	عام	74	العاصمة	5516808	5516823	تلاع العلي
16	القدس	عام	70	العاصمة	4387181	4386212	جبل الزهور
17	قصر شبيب	عام	70	الزرقاء	053982294	053983005	الزرقاء
18	الشهيد ابو دية	عام	68	العاصمة	5666177	46121411	جبل الحسين
19	الدولي	عام	67	العاصمة	5853466	5853031	جبل عمان / الدوار السابع
20	الرشيد النفسي	نفسية	66	البلقاء	55233882	55233882	أبو نصير
21	اربد التخصصي	عام	60	اربد	0272710300		اربد
22	الحكمة الحديث	عام	60	الزرقاء	053990990	053931100	الزرقاء / طريق اوتستراد
23	الشميساني	عام	60	العاصمة	5607431	5669310	الشميساني
24	عمان الجراحي	عام	60	العاصمة	4641261	4641260	جبل عمان / الدوار الثالث
25	الايطالي	عام	59	العاصمة	4777101	4749319	المهاجرين

26	لوزميلا	عام	58	العاصمة	4624345	4619347	جبل اللويبدة
27	الأهلي	عام	50	العاصمة	5664164	4749319	العبدلي
28	تلاع العلي	عام	50	العاصمة	5347175	5330314	تلاع العلي
29	فرح	نسائية	50	العاصمة	5603777	4614440	جبل عمان / الدوار الثالث
30	فلسطين	عام	46	العاصمة	5607071	5686406	دوار الداخلية
31	الهلال الأحمر	عام	45	العاصمة	4779131	4779136	المصدار
32	الحمايدة	عام	42	العاصمة	4785555	4788055	شارع مادبا
33	العقبة الحديث	عام	41	العقبة	032016677	032013609	العقبة
34	المواساة	عام	40	العاصمة	4896842	4896806	ماركا الشمالية
35	مصح النور	صدرية	40	المفرق	026231014	026230189	المفرق
36	الإسلامي / العقبة	عام	39	العقبة	032011844		العقبة
37	الايطالي / الكرك	عام	38	الكرك	03351045		الكرك
38	ماركا التخصصي الإسلامي	عام	38	العاصمة	4893855	4875173	ماركا / حي الزارع
39	الجزيرة	عام	37	العاصمة	5657581		عمان
40	الأمل	نسائية	33	العاصمة	5674150	5607155	جبل الحسين / دوار الداخلية
41	الضليل الخاص	عام	32	الزرقاء	053824144	053824145	الضليل
42	فيلادلفيا	عام	31	العاصمة	5854806	5854818	ضاحية الامير راشد
43	البوتاس	عام	30	الكرك	03665116	03377125	الكرك
44	الحنان	عام	30	العاصمة	4750800	4786814	ضاحية الحاج حسن
45	الرازي الجديد	عام	30	الزرقاء	053954167		الزرقاء / ياجوز
46	الزرقاء الوطني	عام	30	الزرقاء	053900560		الزرقاء
47	السلام	نسائية	30	الكرك	032340073	032354287	الكرك
48	العيون التخصصي	عيون	30	العاصمة	5511176	5521107	تلاع العلي
49	المحبة	عام	30	مادبا	53245541	53245362	مادبا
50	عاقلة	نسائية	30	العاصمة	4642441	4642447	جبل عمان / الدوار الثالث
51	هبة	نسائية	30	العاصمة	5696103	5687454	جبل الحسين / دوار فراس
52	القواسمي	نسائية	28	اربد	027243401	027240885	اربد
53	جبل عمان	نسائية	20	العاصمة	4644919	4644919	جبل عمان / الدوار الرابع
54	الأقصى	نسائية	18	العاصمة	5065064		عمان / منطقة طارق
5	الروم الكاثوليك	نسائية	18	اربد	0272722	0272579	اربد

الرقم	اسم المستشفى	التخصص	عدد الأسرة	المحافظة	الهاتف	فاكس	العنوان
5					75	00	
56	عبد الهادي للعيون	عيون	17	العاصمة	4627628	4659534	جبل عمان
57	اربد الاسلامي	عام	15	اربد	27273112	27259222	ابد
58	البيادر	عام	15	العاصمة	5853375	5857323	بيادر وادي السير
59	الصفاء التخصصي	نسائية	15	جرش	26351055	26342055	جرش
60	النجاح للتوليد	نسائية	15	اربد	027100170	027100171	الحي الجنوبي
61	ميلاد	عام	15	العاصمة	4886003	4886003	ماركا الشمالية
	مجموع الاسرة		3897				

المصدر: موقع وزارة الصحة/الاردن/ www.moh.gov.jo

قائمة اسماء مستشفيات عينة الدراسة

الرقم	اسم المستشفى	التخصص	عدد الأسرة	المحافظة	الهاتف	فاكس	العنوان
1	الاسلامي	عام	275	العاصمة	5680127	5661773	العبدلي
2	الاردن	عام	252	العاصمة	5608080	5607575	جبل عمان / الدوار الرابع
3	التخصصي	عام	200	العاصمة	5609609	5697425	الشميساني
4	الخالدي	عام	160	العاصمة	4644281	4616801	جبل عمان / الدوار الثالث
5	المركزالعربي الطبي	عام	144	العاصمة	5921199	5921282	جبل عمان / الدوار الخامس
6	الاسراء	عام	129	العاصمة	5300300	5347888	شارع الملكة رانيا العبد الله
7	جبل الزيتون	عام	123	الزرقاء	053655555	053655550	الزرقاء
8	الاستقلال	عام	114	العاصمة	5652600	5652710	شارع الاستقلال
9	الاستشاري	عام	108	العاصمة	5681661	5001027	عمان شارع وادي صقرة
10	ابن النفيس	عام	103	اربد	027247100	027101103	اربد
11	الحياة	عام	90	العاصمة	4393111	4393111	العاصمة / الذراع الغربي
12	راهبات الوردية	عام	87	اربد	027272011	027104415	اربد
13	ملحس	عام	80	العاصمة	4636140	4643455	جبل عمان / الدوار الاول
14	ابن الهيثم	عام	74	العاصمة	5516808	5516823	تلاع العلي
15	القدس	عام	70	العاصمة	4387181	4386212	جبل الزهور
16	قصر شبيب	عام	70	الزرقاء	053982294	053983005	الزرقاء
17	الشهيد ابو دية	عام	68	العاصمة	5666177	46121411	جبل الحسين
18	الدولي	عام	67	العاصمة	5853466	5853031	جبل عمان / الدوار السابع

19	اربد التخصصي	عام	60	اربد	0272710300		اربد
20	الحكمة الحديث	عام	60	الزرقاء	053990990	053931100	الزرقاء / طريق اوتستراد
21	الشميساني	عام	60	العاصمة	5607431	5669310	الشميساني
22	عمان الجراحي	عام	60	العاصمة	4641261	4641260	جبل عمان / الدوار الثالث
	مجموع الاسرة		2454				

Abstract

Aboalhaija, Ahmad Adnan. "The Extent of Implementing Target Costing Method in Jordanian Private Hospitals" Master Thesis, Yarmouk University, 2012, (Supervisor: Prof. Mahmoud Hasan Qaqish).

This study aims to explain whether Jordanian private hospitals perceive the importance and benefits of applying target costing method, and whether they have the necessary facilities to apply this method. Additionally, to explore the extent of the application of target costing method through determines, achieve, and improve this method in these hospitals. Also, to identify the possible difficulties these hospitals might face when implementing the target costing method.

To achieve these objectives, a questionnaire has been prepared and distributed to financial managers, and section heads of internal auditing, and accounting in the 22 hospitals A total of 44 questionnaires were collected back from the respondents.

Descriptive statistics including averages, frequency distribution, and standard deviations are used in addition in T-Test to examine the assumptions of the study.

The study reveals that the Jordanian private hospitals perceive moderately the importance and benefits of implementing target costing method, Furthermore, they possess some of necessary facilities to apply this method, although, they need all of these facilities to be able applying this method efficiently. So, they need to follow all steps of application of such method to achieve the ideal application. Also, this study concludes that there are no big challenges prevent Jordan private hospitals from applying the target costing method, but there are some kind of difficulties should be avoided to apply this method in good manner. Such as increase the top managements' perceptions toward the benefits of this method.

As such it is recommended that Jordanian private hospitals to follow up with the new methods in cost management establish specialized costing units, and hold intensive training programs and sessions for accountants and financial managers on target costing

Key words: Target Costing, Private Hospitals, Cost Management, Jordan.